

# СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА NOVUS LEX

М. Д. Напсо\*,  
М. Б. Напсо\*\*

## Актуальные налоговые инициативы и новации: социально-экономические основы, теоретические подходы и практическое применение

**Аннотация.** В статье рассматриваются достоинства и недостатки налоговых инициатив о введении акциза на газированные сладкие напитки и изделия из красного мяса, сбора за использование пластиковой посуды и нового специального налогового режима для самозанятых. Исходя из сложности и многоплановости изучаемых вопросов и в целях обеспечения достоверности выводов и предложений проблематика анализируется в различных аспектах с использованием междисциплинарного подхода: 1) в контексте актуальных проблем социального развития; 2) с точки зрения решения системных проблем налогообложения в РФ и совершенствования его правового регулирования; 3) на предмет соответствия принципам налогообложения и экономико-правовой сущности налогов и сборов; 4) в свете обеспечения доходности бюджетов и сокращения финансовых затрат. При рассмотрении вопроса о разработке действенных механизмов легализации авторы исходили из необходимости обеспечения безусловности конституционной обязанности по уплате налогов и сборов, обязательности применения взыскания в отношении неплательщиков, недопустимости подмены принципа обязательности принципом добровольности: исполнение конституционной обязанности не может быть поставлено в исключительную зависимость от гражданской сознательности и социальной ответственности, от наличия разного рода преференций. Авторы убеждены в том, что при применении механизмов стимулирования необходимо делать различия между неплательщиками и плательщиками, не допуская, чтобы последние были поставлены в худшее положение. Итогом исследования стал вывод об усилении правового регулирования в части обеспечения обязательности налоговой обязанности, о повышении ответственности законодателей в реализации принципов налогообложения во избежание принятия правовых норм, им противоречащих.

**Ключевые слова:** налог на профессиональный доход, экологический сбор, акцизы, легализация, принципы налогообложения, справедливость, обязательность, добровольность, налоговый контроль, налоговые льготы, взыскание, финансовые затраты бюджетов.

**DOI: 10.17803/1729-5920.2019.157.12.135-151**

© Напсо М. Д., Напсо М. Б., 2019

\* Напсо Марианна Даулетовна, доктор социологических наук, профессор, профессор кафедры философии и гуманитарных дисциплин Северо-Кавказской государственной академии  
napso.marianna@mail.ru

369001, Россия, г. Черкесск, ул. Ставропольская, д. 36

\*\* Напсо Марьяна Бахсетовна, доктор юридических наук, доцент, профессор кафедры гражданско-правовых дисциплин Северо-Кавказской государственной академии  
napso.maryana@mail.ru

369001, Россия, г. Черкесск, ул. Ставропольская, д. 36

В последнее время проблемы экономической и политической несправедливости снова оказались в центре общественно-политической и научной жизни. Об этом свидетельствуют многочисленные опросы, публикации, дискуссии и весьма убедительный факт того, что с 2019 г. политологи начнут получать гранты за исследования проблем неравенства, несправедливости в рамках учрежденного конкурса, направленного на поддержку научных проектов в сфере общественно-политических наук<sup>1</sup>.

Российские социологи<sup>2</sup> отмечают заметный рост у россиян ощущения несправедливости, что ведет к росту социальной напряженности, к демотивации труда и дестабилизации общественных устоев. Проблема несправедливости не только в разности доходов и уровня жизни, но и в потере уверенности в способности управлять собственной жизнью, в тотальной зависимости от капризов власти, представителей экономической и политической элиты. Правовой нигилизм, выражающийся в несоблюдении законов и в отсутствии веры в их действенность, не есть нечто изначально свойственное либо привитое тому или иному народу; это явление основывается на том, что закон перестает быть единым для всех, нарушается то, что еще в Древней Греции называлось изономией — равенством всех перед законом, а это влечет за собой неравенство в возможностях и неравенство в результатах. Отсутствие изономии провоцирует даже прежде законопослушных людей на нарушение законов под предлогом того, что их массово и безо всяких нежелательных последствий для себя не соблюдают иные лица (или государство активно не препятствует этому). Неравенство перед законом порождает весьма опасную ситуацию, когда общество разделяется на «сво-

их» и «иных» и соблюдать закон должны лишь последние. Длительное пребывание общества в таком состоянии приводит к утверждению чувства базовой несправедливости существующего порядка.

Другой не менее актуальной проблемой для России является, как ни парадоксально, преодоление бедности. Об этом говорит уже тот факт, что Президент РФ В. В. Путин в своем Послании Федеральному Собранию от 20.02.2019 в числе первых задач указал на необходимость снижения уровня бедности, назвав цифру в 19 млн человек, при этом заметив, что после уменьшения количества бедных от 40 млн до 15 млн опять наметился рост их числа<sup>3</sup>. Официальная статистика оперирует этими же цифрами: по данным Росстата, количество лиц, проживающих у черты бедности и за ней, т.е. чей доход ниже прожиточного минимума, в России колеблется вокруг 20 млн человек, что составляет около 13 % населения. Но это согласно монетарному, денежному, принципу, если же прибегнуть к депривационной модели, «методу лишений»<sup>4</sup>, то количество увеличится до 36 млн человек, что составляет уже 25 %<sup>5</sup>.

Эта проблема стала предметом серьезного обсуждения и на Российском инвестиционном форуме (г. Сочи, февраль 2019 г.). Вице-премьер Т. Голикова сообщила, что Минтруда разрабатывает методику снижения бедности в регионах РФ, для чего все регионы разделены на три группы в зависимости от уровня бедности: бедность ниже 10 % (13 регионов), от 10 до 19 % (59 регионов), выше 19 %<sup>6</sup>. На встрече с губернаторским корпусом, прошедшей в рамках форума, глава Правительства РФ Д. А. Медведев указал на необходимость применения нового подхода в отношении к бедности и бедным: «Исходить в большей степени из расходов

<sup>1</sup> *Герейханова А.* Прогнозы и акценты // Российская газета. 31.01.2019. № 22 (7780). URL: <https://rg.ru/2019/01/31/politologi-poluchat-granty-za-issledovaniia-o-partiiah-i-nespravedlivosti.html> (дата обращения: 09.04.2019).

<sup>2</sup> *Выжуртович В.* Надо ли бороться с неравенством. Тема с социологом Г. Юдиным // Российская газета. 30.02.2019. № 19 (7777). С. 9.

<sup>3</sup> Послание Президента РФ Путина В. В. Федеральному собранию. 20.02.2019 // URL: <http://www.kremlin.ru/events/president/news/59863> (дата обращения: 09.04.2019).

<sup>4</sup> *Давыдова Н. М.* Депривационный подход в оценках бедности // Социологические исследования. 2003. № 6. URL: <http://ecsocman.hse.ru/socis/msg/205329.html> (дата обращения: 09.04.2019).

<sup>5</sup> *Фаляхов Р.* Бедность в России: десятки миллионов за чертой // Газета.ru. URL: <https://www.gazeta.ru/business/2018/05/09/11745109.shtml> (дата обращения: 09.04.2019).

<sup>6</sup> *Воздвиженская А., Гусенко М., Маркелов М.* Разложили по доходам // Российская газета. 14.02.2019. URL: <https://rg.ru/2019/02/14/reg-ufo/v-sochi-predstavili-rejtingi-regionov-po-fingramotnosti-i-urovniu-bednosti.html> (дата обращения: 09.04.2019).

человека, как это и делается во всем мире, а не просто отталкиваться от доходов»<sup>7</sup>.

Такой подход (как и сама проблема бедности) имеет самое непосредственное отношение к налогообложению по меньшей мере в силу следующих обстоятельств. Во-первых, в течение длительного времени МРОТ был ниже прожиточного минимума. Во-вторых, он являлся и все еще является налогооблагаемой базой для НДФЛ со ставкой 13 %. В-третьих, вследствие этого реальный доход становится ниже прожиточного минимума, и миллионы налогоплательщиков попадают в разряд бедных. В такой ситуации налоговая база для НДФЛ должна определяться не просто исходя из полученных доходов, а с учетом расходов на удовлетворение жизненно необходимых потребностей. Если учесть два обстоятельства: наличие так называемой субъективной бедности и субъективное понимание первоочередных потребностей, то для определения величины расходов следует использовать прожиточный минимум. Есть же понятие дискреционного дохода, сходное с ним необходимо ввести и применительно к налогообложению: дискреционный доход в целях налогообложения — это разница между полученным доходом и прожиточным минимумом. Именно эта разница и должна стать налоговой базой для НДФЛ. «Теоретически дискреционный доход представляет собой разницу между совокупным доходом и доходом, который расходуется на удовлетворение первоочередных потребностей. Именно дискреционный, а не совокупный доход определяет истинную платежеспособность лица (о чем и говорится в принципе справедливости в ст. 3 НК РФ. — Прим. автора). Естественно, что с ростом доходов уменьшается доля жизненно необходимых затрат... и возрастает доля дискреционного дохода. Нетрудно заметить, что при пропорциональном обложении совокупного дохода менее состоятельный платательщик несет более тяжкое налоговое бремя, чем состоятельный, поскольку

ку доля свободного дохода у него меньше, а доля налога, выплачиваемого за счет этого свободного дохода, выше»<sup>8</sup>. Таким образом пропорциональное налогообложение совокупного дохода без учета расходов на жизненно необходимые нужды делает бедного еще беднее. И это касается в первую очередь тех налогоплательщиков, кто получает низкие заработные платы (на уровне МРОТ и ниже). Масштабность этого явления привела к необходимости выделения нового вида бедности<sup>9</sup>, получившего название «работающая бедность» или «бедные рабочие»: «слой “бедных рабочих”... ближе к бедности, которая по большей части принимает форму нужды или недостаточной обеспеченности, но не абсолютной нужды». По мнению О. Голодец, высказанному ею на Социальном форуме в рамках Недели российского бизнеса (2017 г.), именно такая разновидность бедности, будучи «уникальным явлением в социальной сфере», и превалирует в РФ: «бедность, которая в стране есть и фиксируется, — это бедность работающего населения... когда россияне остаются бедными при наличии работы»<sup>10</sup>. Очевидно, что для преодоления именно этого вида бедности необходимо, кроме всего прочего, пересмотреть подходы в системе обложения подоходного налога.

Обе рассматриваемые нами социальные проблемы имеют самое непосредственное отношение к налогообложению, хотя и несколько в иной плоскости. Начнем с того, что справедливость — классический принцип налогообложения, сформулированный еще А. Смитом, это одно из «золотых правил» А. Вагнера, наконец, это главнейший принцип налогообложения как такового. При этом в ст. 3 «Основные начала законодательства о налогах и сборах» НК РФ<sup>11</sup>, где как раз и идет речь о принципах налогообложения в РФ, часть принципов поименована, часть нашла отражение в букве закона, содержание некоторых раскрыто и точно сформулировано. Духом закона, не нашедшим

<sup>7</sup> Кузьмин В. И бедность аршином общим не измерить // Российская газета. № 35. 18.02.2019. С. 2.

<sup>8</sup> Налоговое право : учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2004. С. 114.

<sup>9</sup> Исаева А. С., Капкаев Ю. Ш. Феномен «бедных рабочих» // Вестник Челябинского государственного университета. 2017. № 14. Экономические науки. Вып. 59. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/fenomen-bednyh-rabochih> (дата обращения: 09.04.2019).

<sup>10</sup> Голодец: в РФ есть уникальное явление — работающие бедные // URL: <https://tass.ru/ekonomika/4093093> (дата обращения: 09.04.2019).

<sup>11</sup> Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31.07.1008 № 146-ФЗ (ред. от 27.12.2018) // URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19671/d03926665a6af79635a902fe666ce607ad1cdab0/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/d03926665a6af79635a902fe666ce607ad1cdab0/) (дата обращения: 09.04.2019).

буквального отражения в законе, до сих пор остаются два важнейших начала — принцип справедливости и презумпция добровольности. Если идти методом исключения и руководствоваться тем, что именно п. 1 ст. 3 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». И в то же время вряд ли правильно понимать справедливость только в экономическом смысле, как у А. Смита, или социальном, как у А. Вагнера, — расширительное толкование этого принципа как совокупности всех иных вполне применимо и, наверное, наиболее предпочтительно. Согласившись с таким подходом, тем не менее заметим, что важность этого принципа требует его обязательного упоминания в ст. 3 НК РФ в числе первых — наряду с равенством и всеобщностью. В отличие от принципа справедливости, несформулированность презумпции добровольности ведет к ее неоправданно расширенному толкованию и даже ее смешению с принципом обязательности, о чем и пойдет речь в этой статье.

Есть масса других принципов налогообложения, содержащихся в иных статьях НК РФ, будучи не буквой, но духом закона, например принцип стабильности налогообложения, чьим главным оплотом мы считаем ст. 8 НК РФ, содержащую официальные определения понятий «налог», «сбор» и «страховые взносы», раскрывающие их правовую природу. В то же время эта статья есть основополагающее начало принципа законности, проистекающего из положения ст. 57 Конституции РФ об обязанности уплаты исключительно законно установленных налогов и сборов. Ими признаются лишь те налоги и сборы, которые в совокупности соответствуют требованиям как минимум ст. 8, 12—15, 17 НК РФ, а как максимум — многим иным, изложенным в ст. 1, 3—5, 18 НК РФ. Особая важность принципа законности заключается в том, что налогоплательщик имеет право не быть принужденным к уплате тех налогов и сборов, которые не соответствуют всем критериям этого понятия.

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, глубоко и до конца разбираются в них далеко не все их авторы, 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 правоприменения, сколько для правотворчества. По этой причине мы и решили рассмотреть последние из принятых нововведений и ряд наиболее наглядных в этом смысле инициатив именно с точки зрения их соответствия принципам налогообложения. Другим краеугольным камнем является то, что уплата налогов и сборов — конституционная обязанность, которая должна иметь безусловный характер. Поэтому изучение проблематики представлено и в этом контексте.

Особую озабоченность вызывает тот факт, что в последнее время все чаще и чаще звучат предложения о введении новых налогов (налоговых режимов) и сборов, о расширении перечней объектов налогообложения по существующим налогам, но не с фискальной целью, о чем открыто заявляется, а с регулирующей. При этом достаточным считается обозначить проблему, инициировав широкое общественное обсуждение, доказать ее остроту и важность, открыто заявить о цели взимания, которая, без сомнения, и актуальна, и благородна, как то: сократить потребление вредных продуктов, сформировать традиции здорового образа жизни, социально ориентированного поведения, предотвратить негативное воздействие на окружающую среду и т.п. Проблема не в том, что в пользу использования именно налоговых механизмов, в доказательство их необходимости, эффективности и несомненных преимуществ не приводится мало-мальски достоверная статистика и аналитика. Проблема заключается в прямом игнорировании принципов налогообложения и принципов бюджетной системы РФ. Во-первых, согласно официальному определению, налог имеет фискальную цель, а сбор носит индивидуально возмездный характер, являясь платой за совершение в отношении плательщика юридически значимых действий. Придание им карательной, профилактической, воспитательной и иной функции противоречит их правовой природе, чем и нарушается принцип стабильности и законности. Во-вторых, налоги и сборы должны иметь экономическое основание: одной констатации актуальности той или иной социальной проблематики и острейшей необходимости ее реше-

ния абсолютно недостаточно. В такой ситуации постановка вопроса о произвольном характере налога или сбора более чем правомерна. В-третьих, при утверждении о том, что полученные денежные средства пойдут именно на достижение заявленных целей, замалчивается весьма немаловажный аспект — каким образом будет обеспечено целевое расходование полученных денежных средств: целевой характер взимания требует и целевого использования (если последнее вообще не подразумевается, то и заявлять о цели взимания не имеет никакого смысла). А это уже противоречит принципу бюджетной системы РФ — общего (совокупного) покрытия расходов бюджетов, согласно которому расходы бюджетов, за некоторыми исключениями, не могут быть увязаны с определенными доходами бюджета<sup>12</sup>. Следовательно, вся эта риторика основана на ложных предпосылках, прямо противоречащих закону.

Опасность такого подхода очень ярко демонстрирует феномен «желтых жилетов» во Франции. Все началось с решения правительства ввести дополнительный экологический налог. По заверениям правительства, доходы, полученные от его введения, должны были быть направлены на реализацию экологической программы. Известно, что в Европе экологический сбор взимается, если «база взимания оказывает специфическое негативное воздействие на окружающую среду», и его цель не имеет фискального характера: он призван «стимулировать плательщика к позитивному поведению»<sup>13</sup>. В теории все доходы, полученные от взимания экологического налога, должны использоваться по целевому назначению. Но на практике все с точностью до наоборот: более 70 % доходов от этого налога применяется в чисто фискальных целях, зачастую далеких от проблем экологии. Именно в стремлении под благовидным предлогом получить дополнительный источник доходов «желтые жилеты» и обвинили руководство страны и правительство. Трудно установить, стало ли введение нового налога лишь поводом к протестам либо было их истинной причиной. Но с уверенностью можно сказать одно: неоправданное «изобретение» и введение новых налогов, злоупотребление

регулирующей функцией механизмов налогообложения, усиление налогового бремени по отношению к добросовестным налогоплательщикам чреваты усилением социального напряжения. Участвовавшие факты выдвижения налоговых инициатив такого рода и то обстоятельство, что воспрепятствовать подобным злоупотреблениям — главное предназначение принципов налогообложения, и актуализируют тему нашего исследования.

При рассмотрении проблемы правомерности введения новых налогов и сборов следует принять во внимание следующее: во-первых, разность их правовой сущности, что не позволяет прибегать к одинаковой аргументации за и против; во-вторых, наличие как налоговых, так и неналоговых сборов, что особенно важно в случае обеспечения целевого характера использования полученных доходов. Начнем с того, что наиболее привлекательной во всех отношениях, особенно после внесенных в 2015 г. изменений в официальное определение, стала конструкция сбора. Сбор перестал быть исключительно индивидуально возмездным и может взиматься за осуществление отдельных видов предпринимательской деятельности. И это означает, что для одних сборов конечным бенефициаром является сам плательщик: он по собственному усмотрению и свободному волеизъявлению реализует свой интерес, и тогда сбор взимается за осуществление в отношении него юридически значимых действий, для других (пока это лишь торговый сбор) — муниципальные образования, взимающие сбор за осуществление на их территории торговой деятельности без какого бы то ни было встречного представления. В первом случае речь идет о классическом понимании сбора, во втором — о сборе, обладающем признаками налога. При этом цель взимания сбора, имеющая после внесенных изменений ярко выраженный фискальный характер, вовсе не указана. Без сомнения, такая смешанная конструкция как нельзя лучше отвечает финансовым потребностям, но противоречит принципу законности. Внесение изменения в определение сбора, которым отрицается сущностный признак сбора и он наделяется чертами, присущими исключительно налогу, но

<sup>12</sup> Бюджетный кодекс РФ от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 27.12.2018) // URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19702/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702/) (дата обращения: 09.04.2019).

<sup>13</sup> Уразгалиева М. А. Опыт зарубежных стран в экологизации налоговых систем и проблемы распределения и использования экологических платежей // Вестник Международного института экономики и права. 2014. № 3 (16). URL: <https://cyberleninka.ru/article> (дата обращения: 09.04.2019).

при этом скрывается фискальная цель, делает актуальное определение сбора формально законным.

Сложность ситуации в случае со сборами, где наряду с классической разновидностью сбора приходится говорить о его гибридной с налогом конструкции (торговый сбор), усугубляется наличием обязательных неналоговых сборов. Вернее, отсутствием федерального закона, определяющего правовую природу таких платежей и их цель, а также устанавливающего их закрытый перечень, что чревато и смешением понятий, и скрытой формой усиления фискальной нагрузки, и бесконтрольным введением обязательных платежей. Не углубляясь в тематику неналоговых сборов, лишь заметим, что их отличительный признак состоит в наличии конкретной цели взимания, в целевом характере расходования денежных средств, что нашло отражение в положениях БК РФ, где говорится об исключениях из правила об общем покрытии расходов бюджетов.

Результатом такой законодательной неопределенности и достаточно вольного обращения с утвердившимися налоговыми категориями являются предложения, подобные тому, что сделал Комитет Госдумы по федеративному устройству и вопросам местного самоуправления<sup>14</sup>: ввести для пополнения местных бюджетов, помимо курортного и торгового сборов, еще несколько, например за добычу природного сырья, за право пользования участками недр для строительства подземных объектов, за право размещения мусорных полигонов и т.д. Здесь обязательные налоговые и неналоговые платежи поставлены в один ряд, предлагается расширить перечень обязательных неналоговых платежей с одной-единственной для всех целью — фискальной. И это при том, что официально фискальную цель имеет лишь налог, а неналоговые сборы призваны решать вполне определенные задачи и цели, что невозможно не только из-за отсутствия полноценной законодательной базы, но и из-за отсутствия иных системных мер воздействия.

В подтверждение этого тезиса обратимся к вполне конкретному примеру — проблеме замещения пластиковой неэкологичной тары изделиями из биоразлагаемых материалов. Наиболее продуктивным почему-то считается введение сбора за использование пластиковой посуды, т.е. принуждение через наказание ру-

блем. Однако остается неясным вопрос о том, как это поможет решить самую сложную задачу при решении этой проблемы — приблизить себестоимость изделий из разлагаемых материалов к себестоимости изделий из пластика. Для этого нужно по меньшей мере определить объем необходимых средств, исходя из этого рассчитать размер платежей, который не может быть произвольным, обеспечить аккумулирование средств от уплаты сбора и их расходование именно в этих целях, что, в свою очередь, требует четкого законодательного закрепления, которое, как мы уже сказали, отсутствует. В таких обстоятельствах вполне возможна ситуация, когда цель взимания имеет чисто декларативный характер. Тем более если она не обеспечена комплексом мер, среди которых может быть и запрет на использование, и сокращение производства, и обеспечение отдельного сбора отходов, и переработка пластика в иные изделия, и масштабная реклама, и широкая просветительская деятельность. В противном случае тренд заботы об окружающей среде, «зеленый имидж», останется трендом, так и не став реальностью.

В этом смысле примечателен опыт европейских стран, которые предпочли хотя и длительный, но весьма продуктивный путь по формированию устойчивого общественного мнения в пользу использования многоразовой посуды, начав с последовательной работы по добровольному отказу крупных производителей и сетей общепита от пластиковой посуды и закончив голосованием против применения пластиковой посуды. Идея осознанного потребления, выбора в пользу экологически безопасной посуды постепенно внедрялась в общественное сознание. Вместо угрозы наказания посредством налогов и сборов (или в дополнение к нему) — убеждение, внушение, привитие навыка, формирование традиций социально ориентированного предпринимательства и поведения (или возврат к прежним). Несомненно, с финансовой точки зрения первый вариант выгоднее, второй затратнее, если же говорить об эффективности с прицелом на длительную перспективу, то наоборот.

В этом же контексте, хотя речь идет уже о налоге, следует рассматривать и возможность введения акциза на сладкие газированные напитки и изделия из красного мяса для снижения их негативного воздействия на организм чело-

<sup>14</sup> Толстоухова Н. Адресные деньги // Российская газета. 24.10.2018. № 238 (7701). С. 13.

века. Использование акцизов для сокращения потребления вредных продуктов традиционно, как и его распространение на особо дорогие товары: это своего рода налог на роскошь и человеческие пороки. При этом не следует забывать о том, что взимание акцизов весьма выгодно с фискальной точки зрения: ими облагаются товары, производство и реализация которых, как правило, высокорентабельны, объемы полученных доходов и скорость их получения также высоки. Следует помнить и о том, что доходы от акцизов на вредные продукты не будут целенаправленно использоваться для решения проблемы отказа от нездорового питания, о чем мы уже неоднократно говорили. Следовательно, речь идет о простом принудительном ограничении доступа к этим продуктам за счет повышения их цены. Аналогия с алкоголем и табаком здесь неуместна не только потому, что речь идет о продукции иного порядка, но и из-за отсутствия серьезных научных исследований, которые однозначно доказывают вред этих продуктов, устанавливая причинно-следственную связь между их потреблением и ожирением, сердечно-сосудистыми заболеваниями. Простого утверждения о том, что сладкие газированные напитки и изделия из красного мяса могут быть причиной заболевания, недостаточно. Гиподинамия, стрессы, физическое и психоэмоциональное перенапряжение, депрессии, проблемы социально-экономического характера не в меньшей мере способствуют росту заболеваемости. Тезис о том, что «наказание рублем» — самый продуктивный способ, что рассказы о вреде того или иного продукта не возымеют того результата, который даст удар по личному бюджету, не выдерживает никакой критики. В особенности если речь идет о малообеспеченных слоях населения: многое из того, что им было доступно, станет недоступным, возможности в их приобретении будут сокращены либо вовсе утеряны — возникнет ситуация сродни депривации, которая порождает недовольство, возмущение, агрессию вследствие утраты доступа к былым благам. Н. И. Малис, говоря об опыте зарубежных стран по введению акцизов на газированные напитки, приводит весьма примечательную статистику. В Мексике уплата налога на газированные напитки в большей мере отразилась на финансах бед-

нейших граждан, которым пришлось тратить на них 11,2 % своих доходов, в то время как представителям среднего класса — 4,9 %, самого обеспеченного — лишь 1 %. За декабрь 2014 г. 67,3 % этого налога было «собрано в низшей социально-экономической группе, 37,5 % представителей которой живут в нищете». Вряд ли такой подход можно считать справедливым. Проанализировав практику введения акциза во многих странах, Н. И. Малис, признавая, что «концепция вреда здоровью имеет под собой почву», тем не менее приходит к выводу о том, что введение акциза на газированные напитки не имеет позитивного эффекта с точки зрения борьбы за здоровый образ жизни, а если говорить с позиции обеспечения доходов бюджетов, то приходится констатировать обратное — достаточно высокие потери<sup>15</sup>.

И это лишь один аспект этой проблемы, существует еще как минимум три. Во-первых, возникает вполне закономерный вопрос о том, почему борьбу с нездоровым питанием предлагается начать с потребления, а не с изготовления. Абсолютно очевидно, что к тем негативным последствиям, о которых говорится, приводит не просто чрезмерное потребление, а потребление именно некачественной, низкопробной, контрафактной продукции. В такой ситуации любой продукт представляет потенциальную опасность. Например, столь полезные молочные продукты можно уверенно отнести к разряду вредных по той простой причине, что на вполне законных основаниях при их производстве используются пять антибиотиков, в целом же они содержат в себе остатки 72 лекарственных препаратов. Вряд ли можно поставить в вину потребителю тот факт, что некачественная продукция наличествует в большом количестве, широком ассортименте, без достоверной информации о вредных свойствах входящих в ее состав веществ. До введения акцизов вполне закономерно было бы обеспечить продукцию, относимую к факторам риска, жестким техническим регламентом, запретив применение технических условий, позволяющих производителям вольно применять ингредиенты и рецептуру, и соответствующим контролем качества. Имеет смысл поощрять посредством налоговых и иных льгот производителей качественной продукции, идущих в ногу со временем и

<sup>15</sup> Малис Н. И. Вводить ли в налоговую систему РФ налоги на «вредную еду»? // *Налоги и финансы*. 2016. № 3. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/vvodit-li-v-nalogovuyu-sistemu-rf-nalogi-na-vrednyuyu-edu> (дата обращения: 09.04.2019).

пересматривающих линейку своей продукции в ответ на запросы общества на правильное и здоровое питание. О том, каким должен быть социально ориентированный бизнес, говорит опыт компании Coca-Cola<sup>16</sup>. Еще два года назад она уменьшила содержание сахара в 500 своих напитках, в трех из продаваемых в России — Fanta, Sprite, Schweppes — на 30—89 %. Калорийность продукции к 2020 г. планируется уменьшить на 17 %, запускается производство новой продукции со сниженным содержанием сахара или вовсе без него и в упаковке из полностью перерабатываемого пластика («умная вода» Smartwater, новая линейка напитков AdeZ на растительной основе — без лактозы и сахара).

Но во многих случаях ожидания социальной ответственности со стороны бизнеса себя не оправдывают: целью предпринимательской деятельности, что нашло отражение в ее официальном определении в ГК РФ, является извлечение прибыли. Следовательно, придать этой цели столь необходимый социальный характер можно, только выстроив четкую систему социальных ограничений и требований, закрепленных законодательно и обеспеченных эффективным механизмом контроля и ответственности. И здесь главную сложность представляет (и это уже другой аспект проблемы) не только тот факт, что в течение достаточно длительного времени осуществляется масштабное, широко рекламируемое и бесконтрольное с точки зрения обеспечения качества производство: изменились традиции потребления, сформировались соответствующие вкусы и пристрастия, где потребление определенных продуктов стало необходимым атрибутом, стилем жизни. Решить столь сложную задачу простым введением акциза невозможно, нужен комплексный подход, затрагивающий все области: производство, реализацию, просвещение, образование, воспитание, и рассмотрение проблемы с точки зрения как потребителя и производителя, так и

государства. Частично такой подход нашел отражение в Стратегии повышения качества пищевых продуктов до 2030 г.<sup>17</sup>, где выделены четыре основных условия утверждения здорового образа жизни: 1) информированность потребителя; 2) мотивация производителя; 3) технологическая готовность индустрии производства; 4) стандартизация, в том числе и развивающаяся опережающая стандартизация, призванная задавать вектор производству и рынку.

Известно, что у налогоплательщика (а значит, и у потребителя, и у производителя) нет никакой личной заинтересованности в уплате налога — он индивидуально безвозмездный: конечным бенефициаром является государство. Если рассматривать проблему с этой позиции и с точки зрения чисто экономического обоснования введения акциза, то выгоды здесь более чем очевидны: в результате длительного массового производства и потребления сладких газированных напитков и изделий из красного мяса была создана обширная налогооблагаемая база в лице как производителей, так и потребителей. В условиях сформировавшегося широкого спроса и предложения и то и другое — обложение сбором производителя либо акцизом потребителя (пусть даже с целью стимулирования «позитивного поведения») — сулит бюджету немалые доходы. Следует согласиться с Т. А. Левиной, П. А. Ефимовым, В. В. Блохиным в том, что «акциз для государства является неким поставщиком сверхприбыли от продукции массового потребления»<sup>18</sup>. И все же из двух вариантов — сбор с производителя или акциз с потребителя — предпочтение отдается последнему, поскольку «наказание рублем» считается самым продуктивным путем ограничения потребления, а не воспрепятствования производству вредной продукции сомнительного качества. Объяснение кроется в явных преимуществах косвенного налогообложения: высокая доходность, простота уплаты, скрытость размера платежа в цене товара (а значит, и скрытый

<sup>16</sup> См.: *Кривошапка Ю.* Вкусно и без сахара // Российская газета. 25.12.2018. № 290 (7753). С. 4.

<sup>17</sup> Распоряжение Правительства РФ от 29.06.2016 № 1364-р «Об утверждении Стратегии повышения качества пищевой продукции в Российской Федерации до 2030 г.» // URL: <http://docs.cntd.ru/document/420363999> (дата обращения: 09.04.2019).

<sup>18</sup> *Левина Т. А., Ефимов П. А., Блохин В. В.* Акцизы и факторы их формирования, негативное влияние акцизов на экономику РФ // Экономика, финансы и менеджмент: тенденции и перспективы развития : сборник научных трудов по итогам международной научно-практической конференции № 3. г. Волгоград. 2016. URL: <http://izron.ru/articles/ekonomika-finansy-i-menedzhment-tendentsii-i-perspektivy-razvitiya-sbornik-nauchnykh-trudov-po-itoga/sektsiya-20-finansy-i-nalogovaya-politika/aktsizy-i-factory-ikh-formirovaniya-negativnoe-vliyanie-aktsizov-na-ekonomiku-rf/> (дата обращения: 09.04.2019).

характер увеличения налоговой нагрузки) и низкие издержки при взыскании.

Именно последнее — значительные финансовые потери бюджета при взыскании — стали основополагающей причиной многих налоговых инициатив, в основе которых лежит тезис о том, что лица, уклоняющиеся от уплаты налога, с большей готовностью добровольно «выйдут из тени», если разработать простой и удобный способ уплаты. Весьма показателен в этом смысле подход, заявленный депутатом Н. Максимовой<sup>19</sup> в отношении нового налогового режима для самозанятых: принятый пакет законов не преследует фискальной цели, а просто дает миллионам граждан возможность «выйти из тени», платить налоги по простой и дешевой схеме, получить защиту государства в целом и в частности «от ответственности за неуплату налогов, что во всех странах преследуется уголовным наказанием». Если рассматривать этот подход с теоретической точки зрения, его уязвимость становится более чем очевидной. Истинная причина уклонения от уплаты налога заключается в самой сущности налога (о чем мы выше говорили): 1) в его индивидуальной безвозмездности, в отсутствии у налогоплательщика личной заинтересованности в уплате налога, в его целевой предназначенности государственной казне; 2) в его взимаемости, 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 — отсутствие неотвратимости взыскания, в силу чего уплата налога теряет свой безусловно обязательный характер. Таким образом, реализация права государства на получение налоговых доходов напрямую зависит от его способности обеспечить не только уплату, но и взыскание налогов. Последнее, как уже было отмечено, связано со значительными финансовыми затратами. Именно заинтересованностью в снижении затрат на принудительное исполнение налоговой обязанности и объясняется этот ярко выраженный тренд — обеспечить простоту, удобство, низкую затратность исполнения обязанности по уплате налогов. Однако при этом следует делать различие между плательщиками и неплательщиками налогов. И учесть 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 другу обязанности: согласно ст. 45 НК РФ, неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога являются основанием для применения мер принудительного исполнения обязанности по уплате налога. Следовательно, на государство возложена обязанность по взысканию в той же мере, как и на налогоплательщика — по уплате. Уклонение от взыскания (то ли в целях легализации, то ли в силу финансовых потерь) чревато весьма серьезным последствием, крайне отрицательно сказывающимся 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, вслед за положением о том, что «каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы», было бы целесообразно указать следующее: «Налоги и сборы в РФ 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 том, что неотвратимость применения взыскания обеспечивает обязательный характер налогового платежа, считаем нужным дополнить ст. 8 НК РФ еще одним признаком налога: это обязательный, обеспеченный государственным принуждени-

<sup>19</sup> Замахина Т. Скидка для няни // Российская газета. 16.11.2018. № 258 (7721). С. 2.

ем, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц. В предложенных нами 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, чему мы сейчас и являемся свидетелями, 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 налога, и обеспечению взыскания неуплаченных ими налогов, в то время как в отношении лиц, уплачивающих налоги, это носит обязательный характер. В результате налогоплательщики поставлены в неравное положение, угроза взысканием не воспринимается как реальная, идеология в стиле «зачем платить, когда можно не платить безо 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 «Налог на профессиональный доход»<sup>20</sup>. Кроме того, нам представляется весьма продуктивным рассмотрение вопроса в контексте системных проблем теории и практики налогообложения в РФ.

Первая из них — злоупотребление различными льготными механизмами, в том числе в целях легализации, для побуждения налогоплательщиков налогов и страховых взносов «выйти из тени». Наши законодатели весьма горды тем, что, как утверждает А. Макаров, глава Комитета Госдумы по бюджету и налогам, это «беспрецедентный для мировой практики налоговый режим»<sup>21</sup> с точки зрения посильности налоговой нагрузки, удобства, простоты: 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 10 000 руб. при первой уплате налога. Стремление придать новому налоговому режиму максимально 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. Чего, на наш взгляд, и не должно быть: в целях легализации возможно лишь введение новых форм налогового контроля (о чем речь пойдет далее). Предоставление налогоплательщикам 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 по ставке 13 %, при этом не учитывается тот факт, что такую зарплату получают те, кого относят к новой категории бедных — «работающие бедные» (их численность, как утверждает О. Голодец<sup>22</sup>, в пределах 4,9 млн человек). Вывод о том, что налогоплательщики налогов поставлены в лучшее положение, чем плательщики, напрашивается сам собой. Об этом же свидетельствует тот факт, что новым налоговым ре-

<sup>20</sup> Федеральный закон от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима “Налог на профессиональный доход” в городе федерального значения Москве, в Московской и Калужской областях, а также в Республике Татарстан (Татарстан)» // URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_311977/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_311977/) (дата обращения: 09.04.2019).

<sup>21</sup> *Замахина Т.* Из тени за льготой // Российская газета. 26.10.2018. № 241 (7704). С. 3.

<sup>22</sup> Голодец: почти 5 млн человек в России получают зарплату ниже МРОТа // URL: <https://www.vedomosti.ru/economics/news/2017/01/12/672704-mrot> (дата обращения: 09.04.2019).

жимом предусмотрена ответственность для тех, кто «вышел из тени», но стал уменьшать налоговую базу, в то время как тем, кто не «вышел из тени», воспользовавшись этим режимом, такая участь вовсе не грозит.

Вышеизложенное, а также тот факт, что в современных условиях 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, о целях и функциях, разновидностях, 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) статья 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, налоговая льгота характеризуется и осуществлением налогового контроля. Согласно ст. 30 и 82 сущность налогового контроля состоит в обеспечении соблюдения законодательства о налогах и сборах, в контроле за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов. Предусмотренные ст. 90—99 формы налогового контроля проводятся главным образом в рамках камеральной или выездной налоговых проверок, которые практически неприменимы 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 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 лишь к порядку исполнения налоговой обязанности, а не к самому 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. Соавтор закона А. Макаров заявляет в одном из своих интервью о том, что принятый закон «предоставляет право, а не налагает обязанности» (поэтому никакого преследования, никаких новых налоговых проверок) — он «просто дает людям еще одну удобную возможность выполнять свою конституционную обязанность»<sup>23</sup>. 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. Но 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 само решать вопрос о том, уплачивать налоги или нет, оно обязано их платить в силу установлений закона при наличии объекта налогообложения. Все равны перед законом, и налогами в первую очередь, все изъятия из этого безусловного требования нарушают принципы всеобщности, равенства и справедливости. И вовсе недопустимо предоставлять такое «право» неплательщикам, «уклонистам», тем самым 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 дей-

<sup>23</sup> Налоги для самозанятых: кого коснется и как будет работать закон // URL: <http://duma.gov.ru/news/28794/> (дата обращения: 09.04.2019).

ствия по исчислению и внесению сумм налога, поэтому законодательство предусматривает для этого самые разнообразные удобные для самого налогоплательщика способы. При этом добровольность исполнения 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, поэтому НК РФ оперирует понятием «обязанность по уплате налога». В случае 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. Бесспорно, следует побуждать население к добровольной легализации, однако 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 свой обязательный характер, вследствие чего у неплательщиков позитивное поведение так и не будет сформировано, а у добросовестных 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 ИП предпочитают быть зарегистрированными в качестве самозанятых, ведь среди явных плю-

сов: 1) низкие ставки; 2) отсутствие налогового контроля, в том числе и 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, 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. Краснова<sup>24</sup>, о неоправданно кратком перечне видов деятельности говорит Е. С. Ситников<sup>25</sup>. 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 характера<sup>26</sup>.

На наш взгляд, для побуждения и принуждения к легализации нужен иной подход и иные меры. Начнем с того, что проблему теневоего бизнеса введением на каждую его разновидность нового налогового режима не решить. Правильнее, руководствуясь методологическим принципом, получившим название бритвы Оккама: «не следует множить сущности... без необходимости», «что может быть сделано на основе меньшего числа (предложений), не следует делать, исходя из большего», «многообразие не следует предполагать без необходимости»<sup>27</sup>, — вместо введения новой категории следует: 1) использовать существующий ин-

<sup>24</sup> Огородникова Е. П., Мандругин А. В., Краснова Е. В. Налог на профессиональный доход: практика внедрения в российской федерации // Научная идея. 2018. № 1 (4). URL: <http://www.nauch-idea.ru/index.php/11-1-4/72-nalog-na-professionalnyj-dokhod-praktika-vnedreniya-v-rossijskoj-federatsii> (дата обращения: 09.04.2019).

<sup>25</sup> Ситников Е. С. Налог на самозанятых: эксперимент в России // Юридические науки. 2018. № 16. URL: <http://novaum.ru/public/p1068> (дата обращения: 09.04.2019).

<sup>26</sup> Мастеров А. И. Проблемы налогообложения самозанятых граждан в России и пути их решения // Финансы и кредит. 2018. Т. 24. Вып. 8. URL: <https://www.fin-izdat.ru/journal/fc/detail.php?ID=73222> (дата обращения: 09.04.2019).

<sup>27</sup> Бритва Оккама // URL: [https://ru.wikipedia.org/wiki/Бритва\\_Оккама](https://ru.wikipedia.org/wiki/Бритва_Оккама) (дата обращения: 09.04.2019).

ститут ИП, 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 вмененный доход. И это наиболее продуктивный путь. Уже сейчас требует своего разрешения проблема легализации гостиничного бизнеса (так, только в Крыму из 4 500 мини-отелей зарегистрировано 1 390, из 18 000 крымчан сдают свои квартиры в летний период легально лишь 399), электронной коммерции, продажи услуг в социальных сетях. Последний пример для нашего исследования весьма показателен: рынок последних 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). Следовательно, основное внимание необходимо сконцентрировать на совершенствовании механизмов налогового администрирования: разрабатывать современные и приспособлять к постоянно меняющимся условиям наличествующие инструменты налогового контроля.

Нам представляется, что механизм легализации должен включать в себя совокупность следующих мер. Начинать нужно с облегчения и упрощения исполнения налоговой обязанности для плательщиков, чтобы продемонстрировать отношение государства к тем, кто добросовестно платит налоги, и показать, что в реальности ждет неплательщиков после легализации. 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 самозанятых<sup>28</sup>), но и давать четкое, ясное и развернутое представление о том, 1) на какой период они рассчитаны; 2) каковы последствия для ле-

гализовавшихся и для нелегализовавшихся: для первых — исполнение налоговой обязанности в общем порядке, для вторых — применение всех имеющихся механизмов принуждения. 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. Для определения суммы налога, подлежащих уплате по ее результатам, 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 со ст. 40 «Принципы определения цены товаров, работ и услуг для целей налогообложения»; 3) установить подоходный налог в фиксированной сумме независимо от величины реально полученных доходов (как это сделали для легализации доходов от сдачи помещений внаем в Белоруссии с 1 января 2019 г.<sup>29</sup>).

Пока что с момента введения налоговых каникул для самозанятых<sup>30</sup> и начала их официальной регистрации (11 мая 2017 г.) зарегистрировалось лишь 813 человек (по состоянию на 1 декабря 2018 г.)<sup>31</sup>. Следует признать, что причины этого имеют не только объективный, но и 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

<sup>28</sup> Федеральный закон от 30.11.2016 № 401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (в ред. 27.11.2018) // URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_207915/46b4b351a6eb6bf3c553d41eb663011c2cb38810/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_207915/46b4b351a6eb6bf3c553d41eb663011c2cb38810/) (дата обращения: 09.04.2019).

<sup>29</sup> Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19.12.2002 № 166-3 (по состоянию на 01.01.2019) // URL: [https://belzakon.net/Кодексы/Налоговый\\_Кодекс\\_РБ](https://belzakon.net/Кодексы/Налоговый_Кодекс_РБ) (дата обращения: 09.04.2019).

<sup>30</sup> Федеральный закон от 30.11.2016 № 401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (в ред. 27.11.2018).

<sup>31</sup> Дума приняла в I чтении законопроект о продлении налоговых каникул для самозанятых // URL: <https://www.interfax.ru/business/614161> (дата обращения: 09.04.2019).

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 создается впечатление, что законодатель больше заинтересован в легализации как процессе и самом факте «вывода из тени», чем в обеспечении безусловности исполнения конституционной обязанности и формировании устойчивого позитивного поведения.

Итоги настоящего исследования, выводы и предложения стали результатом изучения проблемы одновременно в трех аспектах. Во-

первых, нам хотелось показать, что решение любых практических вопросов должно основываться на утвердившейся фундаментальной научной конструкции, принципам которой и должно соответствовать правовое регулирование. Во-вторых, при глубоком рассмотрении становится понятно, что изученные нами проблемы не являются чисто налоговыми и требуют междисциплинарного освещения, что мы и попытались осуществить. В-третьих, весьма продуктивным оказалось изучение проблемы в контексте системных проблем налогообложения в РФ. Все это имело своей конечной целью проиллюстрировать опасность принятия популистских решений, идущих вразрез основам налогообложения.

### БИБЛИОГРАФИЯ

1. *Воздвиженская А., Гусенко М., Маркелов М.* Разложили по доходам // Российская газета. — 14.02.2019. — URL: <https://rg.ru/2019/02/14/reg-ufo/v-sochi-predstavili-rejtingi-regionov-po-fingramotnosti-i-urovniu-bednosti.html>. (дата обращения: 09.04.2019).
2. *Выжutowич В.* Надо ли бороться с неравенством. Тема с социологом Г. Юдиным // Российская газета. — 30.01.2019. — № 19 (7777). — С. 9.
3. *Герейханова А.* Прогнозы и акценты // Российская газета. — 31.01.2019. — № 22 (7780). — URL: <https://rg.ru/2019/01/31/politologi-poluchat-granty-za-issledovaniia-o-partiiah-i-nespravedlivosti.html> (дата обращения: 09.04.2019).
4. Голодец: в РФ есть уникальное явление — работающие бедные // URL: <https://tass.ru/ekonomika/4093093> (дата обращения: 09.04.2019).
5. Голодец: почти 5 млн человек в России получают зарплату ниже МРОТа // URL: <https://www.vedomosti.ru/economics/news/2017/01/12/672704-mrot> (дата обращения: 09.04.2019).
6. *Гусакова Е.* Отели стоят в тени // Российская газета. — 12.11.2018. — № 253 (7716). — С. 8.
7. *Давыдова Н. М.* Депривационный подход в оценках бедности // Социологические исследования. — 2003. — № 6. — URL: <http://ecsocman.hse.ru/socis/msg/205329.html> (дата обращения: 09.04.2019).
8. Дума приняла в I чтении законопроект о продлении налоговых каникул для самозанятых // URL: <https://www.interfax.ru/business/614161> (дата обращения: 09.04.2019).
9. *Замехина Т.* Из тени за льготой // Российская газета. — 26.10.2018. — № 241 (7704). — С. 3.
10. *Замехина Т.* Скидка для няни // Российская газета. — 16.11.2018. — № 258 (7721). — С. 2.
11. *Исаева А. С., Капкаев Ю. Ш.* Феномен «бедных рабочих» // Вестник Челябинского государственного университета. — 2017. — № 14. — Экономические науки. — Вып. 59. — URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/fenomen-bednyh-rabochih> (дата обращения: 09.04.2019).
12. *Кривошапко Ю.* Вкусно и без сахара // Российская газета. — 25.12.2018. — № 290 (7753). — С. 4.
13. *Кузьмин В.* И бедность аршином общим не измерить // Российская газета. — 18.02.2019. — № 35. — С. 2.
14. *Левина Т. А., Ефимов П. А., Блохин В. В.* Акцизы и факторы их формирования, негативное влияние акцизов на экономику РФ // Экономика, финансы и менеджмент: тенденции и перспективы развития: сборник научных трудов по итогам международной научно-практической конференции № 3. — Волгоград, 2016. — URL: <http://izron.ru/articles/ekonomika-finansy-i-menedzhment-tendentsii-i-perspektivy-razvitiya-sbornik-nauchnykh-trudov-po-itoga/sektsiya-20-finansy-i-nalogovaya-politika/aktsizy-i-factory-ikh-formirovaniya-negativnoe-vliyanie-aktsizov-na-ekonomiku-rf/> (дата обращения: 09.04.2019).
15. *Малис Н. И.* Вводить ли в налоговую систему РФ налоги на «вредную еду»? // Налоги и финансы. — 2016. — № 3. — URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/vvodit-li-v-nalogovuyu-sistemu-rf-nalogi-na-vrednyuyu-edu> (дата обращения: 09.04.2019).
16. *Мастеров А. И.* Проблемы налогообложения самозанятых граждан в России и пути их решения // Финансы и кредит. — 2018. — Т. 24. — Вып. 8. — URL: <https://www.fin-izdat.ru/journal/fc/detail.php?ID=73222> (дата обращения: 09.04.2019).

17. Налоги для самозанятых: кого коснется и как будет работать закон // URL: <http://duma.gov.ru/news/28794/> (дата обращения: 09.04.2019).
18. Налоговое право : учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. — М., 2004.
19. Огородникова Е. П., Мандругин А. В., Краснова Е. В. Налог на профессиональный доход: практика внедрения в Российской Федерации // Научная идея. — 2018. — № 1 (4). — URL: <http://www.nauch-idea.ru/index.php/11-1-4/72-nalog-na-professionalnyj-dokhod-praktika-vnedreniya-v-rossijskoj-federatsii> (дата обращения: 09.04.2019).
20. Послание Президента РФ Путина В. В. Федеральному Собранию. 20.02.2019 // URL: <http://www.kremlin.ru/events/president/news/59863> (дата обращения: 09.04.2019).
21. Ситников Е. С. Налог на самозанятых: эксперимент в России // Юридические науки. — 2018. — № 16. — URL: <http://novaum.ru/public/p1068> (дата обращения: 09.04.2019).
22. Толстоухова Н. Адресные деньги // Российская газета. — 24.10.2018. — № 238 (7701). — С. 13.
23. Уразгалиева М. А. Опыт зарубежных стран в экологизации налоговых систем и проблемы распределения и использования экологических платежей // Вестник Международного института экономики и права. — 2014. — № 3 (16). — URL: <https://cyberleninka.ru/article> (дата обращения: 09.04.2019).
24. Фаляхов Р. Бедность в России: десятки миллионов за чертой // Газета.ру. — URL: <https://www.gazeta.ru/business/2018/05/09/11745109.shtml> (дата обращения: 09.04.2019).

Материал поступил в редакцию 9 апреля 2019 г.

### CURRENT TAX INITIATIVES AND INNOVATIONS: SOCIO-ECONOMIC FOUNDATIONS, THEORETICAL APPROACHES AND PRACTICAL APPLICATION

**Marianna D. Napso**, Dr. of Sci. (Sociology), Professor, Professor of the Department of Philosophy and Humanities of the North Caucasus State Academy  
 napso.marianna@mail.ru  
 Stavropolskaya ul., 36, Cherkessk, Russia, 369001

**Maryana B. Napso**, Dr. of Sci. (Law), Docent, Professor of the Department of Civil and Legal Disciplines of North Caucasus State Academy  
 napso.maryana@mail.ru  
 Stavropolskaya ul., 36, Cherkessk, Russia, 369001

**Abstract.** *The paper discusses the advantages and disadvantages of tax initiatives on the introduction of an excise tax on carbonated sweet drinks and red meat products, a fee for the use of plastic utensils and a new special tax regime for self-employed. Based on the complexity and diversity of the issues and in order to ensure the reliability of the conclusions and proposals the paper analyzes the problem in various aspects using an interdisciplinary approach: 1) in the context of topical problems of social development; 2) from the point of view of solving systemic problems of taxation in the Russian Federation and improving its legal regulation; 3) for compliance with the principles of taxation and the economic and legal essence of taxes and fees; 4) in the light of ensuring budget profitability and reducing financial costs. When considering the development of effective mechanisms of legalization, the authors proceeded from the need to ensure the unconditional constitutional obligation to pay taxes and fees, the mandatory application of penalties against defaulters, the inadmissibility of replacing the principle of obligation with the principle of voluntariness: the performance of the constitutional duty cannot be made exclusively dependent on civic consciousness and social responsibility, on the availability of various preferences. The authors are convinced that when applying incentive mechanisms, it is necessary to distinguish between non-payers and payers, without allowing the latter to be put in a worse position. The study results in the conclusion on the strengthening of legal regulation in terms of ensuring the mandatory tax liability, about the increase of the responsibility of legislators in the implementation of the principles of taxation in order to avoid the adoption of legal norms that contradict them.*

**Keywords:** *professional income tax, environmental tax, excise duty, legalization, principles of taxation, fairness, obligation, voluntariness, tax control, tax benefits, recovery, financial costs of budgets.*

## REFERENCES

1. Vozdvizhenskaya, A., Gusenko, M., & Markelov, M. (2019, February 14). Razlozhili po dokhodam [Spread out by income]. Rossiyskaya gazeta [Russian newspaper]. Retrieved from <https://rg.ru/2019/02/14/reg-ufo/v-sochi-predstavili-rejtingi-regionov-po-fingramotnosti-i-urovniu-bednosti.html> (accessed: 09.04.2019). (In Russ.).
2. Vyzhutovich, V. (2019, January 30). Nado li borotsya s neravenstvom. Tema s sotsiologom G. Yudinym [Whether it is necessary to fight with inequality. The theme of sociologist G. Yudin]. Rossiyskaya gazeta [Russian newspaper]. No. 19 (7777). P. 9. (In Russ.).
3. Gerykhanova, A. (2019, January 31). Prognozy i aktsenty [Forecasts and accents]. Rossiyskaya gazeta [Russian newspaper]. No. 22 (7780). Retrieved from <https://rg.ru/2019/01/31/politologi-poluchat-granty-za-issledovaniia-o-partiih-i-nespravedlivosti.html> (accessed: 09.04.2019). (In Russ.).
4. Golodets: v RF est unikalnoe yavlenie — rabotayushchie bednye [Golodets in Russia there is a unique phenomenon — the working poor]. (n.d.). Retrieved from <https://tass.ru/ekonomika/4093093> (accessed: 09.04.2019). (In Russ.).
5. Golodets: pochti 5 mln chelovek v Rossii poluchayut zarplatu nizhe MROTa [Golodets: almost 5 million people in Russia are paid below the minimum wage rate]. (n.d.). Retrieved from <https://www.vedomosti.ru/economics/news/2017/01/12/672704-mrot> (accessed: 09.04.2019).
6. Gusakova, E. (2018, November 12). Oteli stoyat v teni [Hotels stand in the shade]. Rossiyskaya gazeta [Russian newspaper]. No. 253 (7716). P. 8. (In Russ.).
7. Davydova, N. M. (2003). Deprivatsionnyy podkhod v otsenkakh bednosti [Deprivation approach in poverty assessment]. Sotsiologicheskie issledovaniya [Sociological research]. No. 6. Retrieved from <http://ecsocman.hse.ru/socis/msg/205329.html> (accessed: 09.04.2019). (In Russ.).
8. Duma prinyala v i chtenii zakonoproekt o prodlenii nalogovykh kanikul dlya samozanyatykh [The Duma adopted in the first reading a bill to extend the tax holidays for the self-employed]. (n.d.). Retrieved from <https://www.interfax.ru/business/614161> (accessed: 09.04.2019). (In Russ.).
9. Zamakhina, T. (2018, October 26). Iz teni za lgotoy [from the shadow to the privilege]. Rossiyskaya gazeta [Russian newspaper]. No. 241 (7704). P. 3. (In Russ.).
10. Zamakhina, T. (2018, November 16). Skidka dlya nyani [Discount for nurses]. Rossiyskaya gazeta [Russian newspaper]. No. 258 (7721). P. 2. (In Russ.).
11. Isaeva, A.S., & Kapkaev, Yu.Sh. (2017). Fenomen "bednykh rabochikh" [The phenomenon of "poor workers"]. Vestnik Chelyabinskogo gosudarstvennogo universiteta [Bulletin of Chelyabinsk State University]. No. 14. Economics. Vol. 59. Retrieved from <https://cyberleninka.ru/article/n/fenomen-bednyh-rabochih> (accessed: 09.04.2019). (In Russ.).
12. Krivoshapko, Yu. (2018, December 25). Vkusno i bez sakhara [Tasty and without sugar]. Rossiyskaya gazeta [Russian newspaper]. No. 290 (7753). P. 4. (In Russ.).
13. Kuzmin, V. (2019, February 18). I bednost arshinom obshchim ne izmerit [And there is no yardstick to measure the poverty]. Rossiyskaya gazeta [Russian newspaper]. No. 35. P. 2. (In Russ.).
14. Levina, T. A., Efimov, P. A., & Blokhin, V. V. (2016). Aktsizy i faktory ikh formirovaniya, negativnoe vliyanie aktsizov na ekonomiku RF [Excise taxes and factors of their formation, the negative impact of excise taxes on the Russian economy]. Ekonomika, finansy i menedzhment: tendentsii i perspektivy razvitiya: sbornik nauchnykh trudov po itogam mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii № 3 [Economics, finance and management: trends and prospects of development: collection of scientific papers on the results of the international scientific and practical conference No. 3]. Volgograd. Retrieved from <http://izron.ru/articles/ekonomika-finansy-i-menedzhment-tendentsii-i-perspektivy-razvitiya-sbornik-nauchnykh-trudov-po-itoga-sektsiya-20-finansy-i-nalogovaya-politika/aktsizy-i-faktory-ikh-formirovaniya-negativnoe-vliyanie-aktsizov-na-ekonomiku-rf/> (accessed: 09.04.2019). (In Russ.).
15. Malis, N. I. (2016). Vvodit li v nalogovuyu sistemu rf nalogi na «vrednyuyu edu»? [Should we implement taxes on "junk food" into the Russian Federation tax system?]. Nalogi i finansy [Taxes and Finance]. No. 3. Retrieved from <https://cyberleninka.ru/article/v/vvodit-li-v-nalogovuyu-sistemu-rf-nalogi-na-vrednyuyu-edu> (accessed: 09.04.2019). (In Russ.).
16. Masterov, A. I. (2018). Problemy nalogooblozheniya samozanyatykh grazhdan v Rossii i puti ikh resheniya [Problems of taxation of self-employed citizens in Russia and ways to solve them]. Finansy i kredit [Finance and credit]. Vol. 24. Vol. 8. Retrieved from <https://www.fin-izdat.ru/journal/fc/detail.php?ID=73222> (accessed: 09.04.2019). (In Russ.).

17. Nalogi dlya samozanyatykh: kogo kosnetsya i kak budet rabotat zakon T[axes for the self-employed: who will be affected and how the law will work]. Retrieved from <http://duma.gov.ru/news/28794/> (accessed: 09.04.2019). (In Russ.).
18. Nalogovoe pravo: uchebnik [Tax law: A Textbook]. (2004). Edited by S.G. Pepelyaev. Moscow. (In Russ.).
19. Ogorodnikova, E. P., Mandrugina, A.V., & Krasnova, E. V. (2018). Nalog na professionalny dokhod: praktika vnedreniya v Rossiyskoy Federatsii [Professional income tax: practice of implementation in the Russian Federation]. Nauchnaya ideya [Scientific idea]. No. 1 (4). Retrieved from <http://www.nauch-idea.ru/index.php/11-1-4/72-nalog-na-professionalnyj-dokhod-praktika-vnedreniya-v-rossijskoj-federatsii> (accessed: 09.04.2019). (In Russ.).
20. Poslanie Prezidenta RF Putina V.V. Federalnomu Sobraniyu [Russian President Vladimir Putin's Address to the Federal Assembly]. (2019, February 20). Retrieved from <http://www.kremlin.ru/events/president/news/59863> (accessed: 09.04.2019). (In Russ.).
21. Sitnikov, E. S. (2018). Nalog na samozanyatykh: eksperiment v Rossii [Tax on the self-employed: experiment in Russia]. Yuridicheskie nauki [Legal Science]. No. 16. Retrieved from <http://novaum.ru/public/p1068> (accessed: 09.04.2019). (In Russ.).
22. Tolstoukhova, N. (2018, October 24). Adresnye dengi [Address the money]. Rossiyskaya gazeta [Russian newspaper]. No. 238 (7701). P. 13. (In Russ.).
23. Urazgalieva, M. A. (2014). Opyt zarubezhnykh stran v ekologizatsii nalogovykh sistem i problemy raspredeleniya i ispolzovaniya ekologicheskikh platezhey [Foreign countries experience in greening tax systems and problems of distribution and use of environmental payments]. Vestnik mezhdunarodnogo instituta ekonomiki i prava [Bulletin of the International Institute of Economics and Law] No. 3 (16). Retrieved from <https://cyberleninka.ru/article> (accessed: 09.04.2019). (In Russ.).
24. Falyakhov, R. (n.d.). Bednost v Rossii: desyatki millionov za chertoy [Poverty in Russia: tens of millions beyond the line]. Gazeta.ru. Retrieved from <https://www.gazeta.ru/business/2018/05/09/11745109.shtml> (accessed: 09.04.2019). (In Russ.).