

Ильин А.В.

ВЗАИМОСВЯЗАННЫЕ НАЛОГИ И МЕТОД САМООРГАНИЗАЦИИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА В НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЕ РОССИИ

Аннотация. В статье предлагается новая, имеющая существенное теоретическое и практическое значение, классификация действующих российских налогов. Выделяя сложные в исчислении взаимосвязанные налоги, анализируя декларируемую организациями и индивидуальными предпринимателями структуру их начислений, и подчеркивая значимость в налоговой системе России, автор пытается решить проблему необоснованной налоговой выгоды налогоплательщика. Он отмечает ошибочность существующего в НК РФ построения налогового отношения, где права налогоплательщиков, встроенные в механизмы исчисления взаимосвязанных налогов, не обеспечены обязанностями налоговых органов, из-за недостаточности выездных налоговых проверок в экономике. Методологической основой исследования послужили фундаментальные положения экономической науки, диалектический метод познания, эволюционно-системный анализ налоговых теорий, а также достижения отечественной и зарубежной теории и практики налогообложения. Для устранения выявленных недостатков теории и практики на основе нового метода самоорганизации налогоплательщика предлагаются новые альтернативные модели взимания взаимосвязанных налогов и проведения налоговых проверок, которые объединяются в самостоятельный институциональный режим налогообложения, сужающий сферу применения санкций в экономике и позволяющий обеспечить большую защиту организаций и индивидуальных предпринимателей.

Ключевые слова: налог, взаимосвязанный налог, налоговая выгода, метод самоорганизации налогоплательщика, защита прав налогоплательщика, исчисление налогов, классификация налогов, налоговая проверка, режим налогообложения, налоговое отношение.

Введение

Налоговая система России имеет множество накопленных и нерешенных проблем. Уклонение от уплаты налогов, недоверие налогоплательщиков, значительные объемы теневой экономики, незаконного обналичивания денежных средств, неофициальной заработной платы, переложение налоговой нагрузки — все это объективно делает налоговую систему несправедливой, неэффективной и нестабильной.

Регулярно подчеркиваемое в качестве достижения налоговой реформы снижение налоговой нагрузки стало возможным исключительно благодаря росту цен на углеводороды. Ясно, что и сегодня бюджетная сбалансированность, макроэкономическая стабильность и возможности налогового маневра обеспечиваются за счет внешнеэкономической конъюнктуры. Однако цены на товары традиционного российского экспорта становятся все более волатильными, наблюдается их падение, кроме того, западные санкции постепенно ослабляют наци-

ональную экономику. Поэтому перспективы латания дыр налоговой системы России за счет нефтегазового сектора неизбежно снижаются. Более того, в 2014 году стали активно обсуждаться различные сценарии будущего увеличения налоговой нагрузки, что на фоне стагнации в экономике, уменьшения доходов населения, ярко выраженного неравенства и снижения потребления приведет к повышению стоимости товаров, и создаст социальное напряжение. Соответственно все нерешенные проблемы налогообложения сами по себе не исчезнут, будут только накапливаться и рано или поздно потребуют своего непопулярного решения.

Целью данной статьи является разработка методологии взаимосвязанного налогообложения, что позволяет создать новый самостоятельный институциональный налоговый режим для организаций и индивидуальных предпринимателей. Он основывается на ответственности налогоплательщика за свободный выбор контрагента в рыночной экономике, предполагает комплекс конкурентных преимуществ и отмену санкций. Предлагаемый метод самоорганизации налогоплательщика рассматривается в качестве необходимой составляющей комплексного противодействия налоговым правонарушениям и формирования справедливого распределения налоговой нагрузки в обществе.

В разделе 1 приводится новая классификация действующих российских налогов, выделяются взаимосвязанные налоги, формулируется проблема необоснованной налоговой выгоды налогоплательщика, анализируется иллюстрирующая ее статистика и практика налогообложения.

В разделе 2 в рамках метода самоорганизации налогоплательщика разрабатывается две альтернативных модели: взимания вза-

имосвязанных налогов и проведения налоговой проверки.

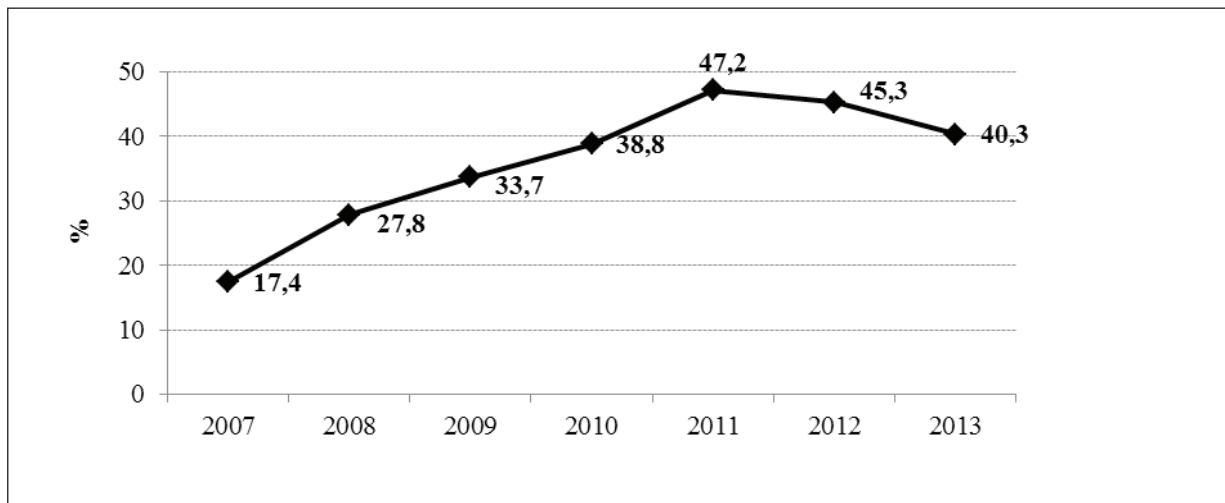
В заключении делается вывод о применении полученных результатов.

1. Взаимосвязанные налоги и проблема необоснованной налоговой выгоды налогоплательщика

Для понимания и экономически верного решения проблем налоговой системы России, мы предлагаем классифицировать действующие налоги по порядку исчисления на два вида: 1) взаимосвязанные налоги; 2) невзаимосвязанные налоги. Налоги, конструкции которых предусматривают уменьшение налоговой базы либо налога на суммы, начисленные (уплаченные) контрагенту по сделке, являются взаимосвязанными налогами. К ним можно отнести налог на прибыль организаций, НДС, акцизы, НДФЛ, уплачиваемый индивидуальными предпринимателями, ЕСХН, единый налог при УСН с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов». Налоги, конструкции которых не предусматривают уменьшение налоговой базы либо налога на суммы, начисленные (уплаченные) контрагенту по сделке, относятся к невзаимосвязанным налогам. Это, например, водный налог, налог на добычу полезных ископаемых, транспортный налог, налог на игорный бизнес, налог на имущество организаций, земельный налог, налог на имущество физических лиц, единый налог на вмененный доход.

Таким образом, принципиальное различие состоит в том, что одни налоги подлежат уменьшению, а другие нет. Характерной чертой взаимосвязанных налогов является более сложный механизм исчисления, состоящий из двух частей,

Рис. 1. Динамика налоговых споров по налоговой выгоде налогоплательщика при взимании взаимосвязанных налогов в общей массе налоговых споров*



* Составлено на основании анализа налоговых споров, рассмотренных 10 Федеральными арбитражными судами округов, имеющих в справочно-поисковой системе Консультант Плюс.

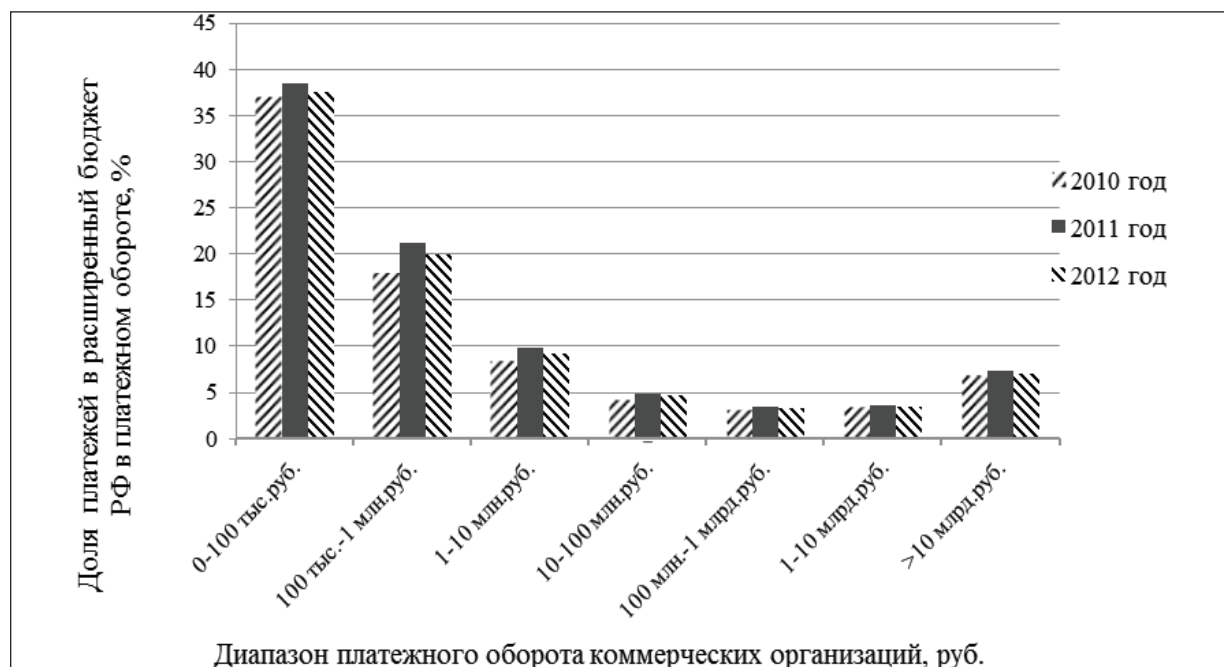
наличие налоговой выгоды, их конструкции объективно «связывают» налоговые обязательства налогоплательщика с его контрагентом. Такая связь должна создавать симметричность налоговой базы и налоговой выгоды у участников сделки. Отсутствие симметричности, обусловленное незаконным обналичиванием денежных средств, в том числе, на выплату теневой заработной платы, приводит к необоснованной налоговой выгоде налогоплательщика — острейшей проблеме налоговой системы России.

Многолетняя практика указывает на значительные трудности в налоговом администрировании именно взаимосвязанных налогов. Анализ практики налогообложения показывает, что 11 из 12 критериев самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, в той или иной степени, касаются необоснованной налоговой выгоды налогоплательщика при взимании взаимосвязанных налогов. Отсюда значительна доля споров по налоговой выгоде налогоплательщика при взимании взаи-

мосвязанных налогов в общей массе всех рассмотренных федеральными арбитражными судами округов налоговых споров: в 2013 году она оставила 40,3% (рис. 1). Это означает, что налоговые проверки по налоговой выгоде налогоплательщика при взимании взаимосвязанных налогов становятся приоритетным направлением налогового контроля в экономике, именно на них ориентируется вся практика налогообложения. Поэтому проблему необоснованной налоговой выгоды налогоплательщика активно обсуждают в экономической литературе¹

¹ Уклонение от уплаты налогов. Проблемы и решения / Под ред. И. А. Майбунова, А. П. Киреевко, Ю. Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. 419 с., Арора, Е. А. Необоснованная налоговая выгода. М.: Изд-во Индексмедиа, 2007. С. 114–115., Пансков, В. Г. Возможные пути решения проблемы незаконного возмещения НДС / В. Г. Пансков // Финансы. — 2011. — № 8. — С. 131., Бобырев, В. В. Теневая экономика в промышленной сфере: проблемный анализ, механизмы противодействия / В. В. Бобырев. М.: ЛитНефтиГаз. 2011. С. 108–109., Методология налогового анализа и оценки влияния системы налогообложения на деятельность коммерческих организаций: автореф. дис. ... д-ра экон. наук / Е. В. Чипуренко. Москва. 2011. С. 21–22.

Рис. 2. Распределение платежей в расширенный бюджет РФ по показателю «Диапазон платежного оборота организаций»*



* Распределение коммерческих организаций по доле платежей в расширенный бюджет Российской Федерации по платежному обороту // Банк России: [сайт] URL: http://www.cbr.ru/analytics/print.aspx?file=mci_2012.htm&pid=IAM&sid=ITM_63066 (дата обращения 01.10.2014)

и на международных научно-практических конференциях¹.

Ее косвенно иллюстрирует графическое распределение платежей в расширенный бюджет РФ в зависимости от диапазона платежного оборота организаций (рис. 2). Наблюдается интересная закономерность: чем выше диапазон платежного оборота у организации, тем ниже ее доля платежей в расширенный бюджет РФ. Колоссальная разница в уплаченных организациями налогах, объясняется, в первую очередь, искусственным завышением налоговой выгоды и разрывом симметричности налоговых обязательств участников сделок. Именно

здесь скрыто незаконное обналичивание денежных средств и источник теневой формы оплаты труда, приводящие к неполной уплате организациями взаимосвязанных налогов.

По мнению первого заместителя председателя правительства РФ И. Шувалова, основанного на вышеуказанных данных Банка России, ежегодно организации «экономят» на налогах до 1 трлн. руб., что далеко не окончательная оценка уклонения от налогообложения. Ведь исследование Банка России касается только налогоплательщиков — организаций и их безналичных платежей. А в РФ уклонение от уплаты взаимосвязанных налогов распространено также у индивидуальных предпринимателей, и может строиться на расчетах наличными, векселями, взаимозачетами и даже без осуществления расчетов при приме-

¹ Проблемы противодействия уклонению от уплаты налогов на современном этапе развития налоговой системы: материалы междунар. науч. — практ. конф., г. Иркутск, 20–21 сент. 2012 г. под науч. ред. А. П. Кириенко. — Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2012. — 298 с.

ПЕРСПЕКТИВЫ И НОВЫЕ ПУТИ РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

Табл. 1 Структура начислений взаимосвязанных налогов, %

год	отношение расходов к доходам				отношение налоговых вычетов по НДС к сумме налога по налогооблагаемым объектам
	Единый налог при УСН	ЕСХН	Налог на прибыль	НДФЛ, уплачиваемый индивидуальными предпринимателями	
2006	91,1	104,1	92,7	-	88,2
2007	87,3	99,5	93,3	-	92,2
2008	91,3	105,0	92,2	95,6	92,9
2009	91,0	97,9	92,7	96,5	92,9
2010	91,0	96,0	94,2	96,4	92,8
2011	90,6	98,8	94,6	96,5	93,3
2012	90,7	97,1	94,1	-	93,8
2013	90,5	96,2	94,7	-	93,9

*Составлено на основании данных форм налоговой статистики: 5-УСН, 5-ЕСХН, 5-П, 1-ДДК и 1-НДС **

* Сводные данные статистической налоговой отчетности // ФНС России: [сайт] URL: http://www.nalog.ru/rn54/related_activities/statistics_and_analytics/forms/4106455 (дата обращения 03.10.2014).

нении для целей налогообложения метода начисления. Следовательно, в налоговой системе России огромная «черная дыра» плохо совместима с нормальным функционированием государства, модернизацией экономики, улучшением инвестиционного климата и экономическим ростом.

Предлагая новую классификацию налогов и подчеркивая повышенную актуальность проблемы необоснованной налоговой выгоды налогоплательщика в налоговой системе России, необходимо обратиться к анализу структуры начислений взаимосвязанных налогов декларируемых организациями и индивидуальными предпринимателями (табл. 1).

Данные статистики ФНС России показывают, что ЕСХН единственный взаимосвязанный налог с опережающим ростом у налогоплательщиков доходов над расходами.

По всем иным взаимосвязанным налогам отмечается обратный процесс: опережающий темп роста расходов над ростом доходов. Одно из самых высоких отношение расходов к доходам имеется у индивидуальных предпринимателей по НДФЛ — 96,5%, что выше, чем соответствующие показатели у НДС (93,9%), который рассматривается в экономической литературе как наиболее проблемный налог¹. Процентное отношение расходов к доходам у единого налога при упрощенной системе налогообложения самое низкое из всех взаимосвязанных налогов (90,5%).

Относительное выражение налоговой выгоды у ключевых взаимосвязанных на-

¹ Пансков, В. Г. Возможные пути решения проблемы незаконного возмещения НДС / В. Г. Пансков // Финансы. — 2011. — № 8. — С. 131., Экономическое равновесие налоговой системы / М. Е. Косов, Л. А. Крамаренко. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. — С. 129.

логов: НДС, налог на прибыль и НДФЛ для индивидуальных предпринимателей имеет тенденцию к постепенному росту и подтверждает как минимум не снижающиеся объемы незаконного обналичивания денежных средств и неофициальной заработной платы в экономике. Дополняет картину резкий рост сумм убытка в абсолютном выражении почти в 5,5 раза с 2006 года, и увеличение удельного веса организаций с нулевым финансовым результатом: 36,3% за 2013 год. Для сравнения в 2009 году нулевой финансовый результат показали 24% организаций. При этом более 1 млн. организаций не представили по итогам 2013 года налоговую отчетность (26,5% от числа организаций в ЕГРЮЛ).

На фоне таких результатов в налогообложении ФНС России целенаправленно проводит политику снижения числа выездных налоговых проверок в экономике. Из отчета 2 НК ФНС России следует, что эта наиболее эффективная форма налогового контроля охватывает крайне малую часть организаций и индивидуальных предпринимателей: в 2010 г. 0,8%; в 2011 г. 0,7%; в 2012 г. 0,8%; в 2013 г. 0,6%. Почему-то считается, что налоговый контроль в подобных масштабах соответствует принципу разумной необходимости и достаточен для формирования у налогоплательщика ощущения неизбежности выездной налоговой проверки и выявления налоговых правонарушений, его больший уровень является избыточным, тормозящим деловую активность и экономический рост. Складывается парадоксальная ситуация, когда, с одной стороны, в стране низкая собираемость взаимосвязанных налогов и отсутствие должного налогового контроля, а, с другой стороны, в Правительстве РФ идет обсуждение увеличения ставок НДФЛ, НДС, возвращения регионального налога с продаж и введение местных сборов.

Отдельно отметим: необоснованная налоговая выгода налогоплательщика помимо собственно проблемы асимметричности с налоговой базой контрагента указывает на теоретически неправильное построение модели налогового отношения, основанной на противопоставлении налогоплательщика и налогового органа. Без налогового контроля нельзя сформировать работоспособную модель налогового отношения, в которой, как сказано в п.2 ст. 22 НК РФ¹, права налогоплательщиков обеспечиваются обязанностями налоговых органов.

Соответственно невозможно выстроить надлежащее взимание взаимосвязанных налогов, вследствие чего налоговая система начинает воспроизводить неэффективность, несправедливость и нестабильность. Ведь права налогоплательщиков на получение налоговой выгоды, заложенные в механизмы исчисления всех взаимосвязанных налогов, не могут быть обеспечены не реализуемыми в налоговом контроле обязанностями налоговых органов, вытекающими из привлечения к налогообложению контрагентов. Нет исполненной налоговой обязанности у контрагента, следовательно, нет обеспечения для налоговой выгоды у налогоплательщика. Поэтому, кстати, с позиции п.2 ст. 22 НК РФ и механизмов исчисления взаимосвязанных налогов налоговую выгоду правильнее дифференцировать не на обоснованную и необоснованную, как это сделал Пленум ВАС РФ², а на обеспеченную

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации: части первая и вторая [текст]. — М.: Издательство «Омега-Л», 2011. — 704 с.

² Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 года № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налоговой выгоды». [Электронный ресурс]. — Режим доступа: Справочная правовая система «Консультант Плюс».

и необеспеченную. Понятие обеспеченной налоговой выгоды более широкое, чем понятие обоснованной налоговой выгоды и очень четко указывает на важность защиты и обеспечения прав налогоплательщиков, заложенных в механизмы исчисления взаимосвязанных налогов. Неисполнение обязанности по уплате налога контрагентом само по себе не влечет признание налоговой выгоды необоснованной, чему немало примеров в практике, однако во всех случаях означает, что налоговая выгода налогоплательщика будет необеспеченной.

Таким образом, для решения всех тех проблем, которые назывались выше, нужно либо увеличивать масштабы налогового контроля, либо изменять модель налогового отношения, где фиксировать, что права налогоплательщиков обеспечиваются обязанностями не налоговых органов, а других налогоплательщиков и это закладывать в механизмы исчисления взаимосвязанных налогов. Учитывая, что организации и индивидуальные предприниматели в рыночной экономике самостоятельно на свой риск выбирают контрагентов, и исчисляют взаимосвязанные налоги вполне логично не только увеличивать, и ужесточать санкции, как это делает государство, но и применить при формировании налоговых отношений иные, альтернативные методы.

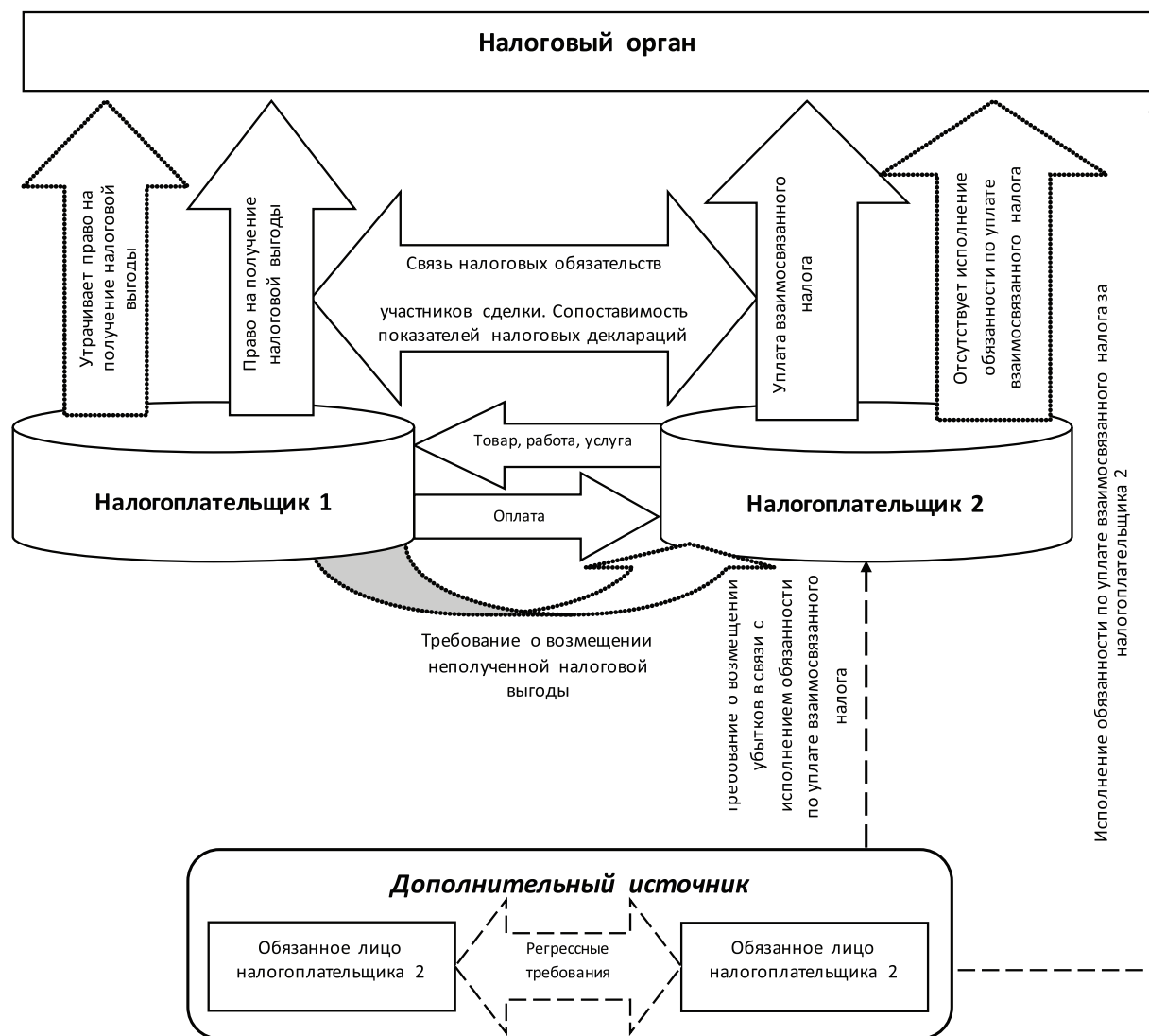
2. Метод самоорганизации налогоплательщика

В его основе лежит замена уже давно избыточных и неэффективных санкций, включая, предусмотренные УК РФ, на самостоятельную обеспеченность налоговой выгоды налогоплательщика контрагентом и встроенную способность взаимосвязанных налогов к наведению «естественного»

порядка. Ситуация в борьбе с уклонением от налогообложения, незаконным обналичиванием денежных средств, неофициальной заработной платой не изменится, пока это будет оставаться делом только государства. К решению проблем важно подключать институты гражданского общества, самих организаций и индивидуальных предпринимателей. Налогоплательщики из-за особенностей конструкций взаимосвязанных налогов вполне могут осуществлять взаимный контроль за их уплатой, нужно только создать соответствующие стимулы участников сделки и исключить безразличие к деяниям контрагента. Прежде всего, ввести принцип «ответственности налогоплательщика за свободный выбор», предусматривающий экономическую мотивацию к выбору контрагента, в рамках которого риск неполучения налогоплательщиком необеспеченной налоговой выгоды рассматривать как неотъемлемую часть риска ведения предпринимательской деятельности.

Поскольку в налоговой системе России организации и индивидуальные предприниматели самостоятельно исчисляют и уплачивают взаимосвязанные налоги, а налоговый контроль, применяющий санкции, считается механизмом административным и чуждым рыночной экономике, логично предоставить им всю полноту свободы и самостоятельности применительно к обеспеченности налоговой выгоды. Для этого предлагается установить непосредственную связь в механизмах исчисления взаимосвязанных налогов у налогоплательщиков — участников сделок, ввести дополнительный источник (обязанных лиц организации — контрагента), который также сможет сформировать обеспеченную налоговую выгоду налогоплательщика, предоставить налогоплательщику, в случае

Рис. 3. Модель взимания взаимосвязанных налогов при методе самоорганизации налогоплательщика



- При обеспечении налоговой выгоды налогоплательщика контрагентом
- При обеспечении налоговой выгоды налогоплательщика обязанными лицами
- При необеспечении налоговой выгоды налогоплательщика

неполучения им налоговой выгоды, право предъявления требования к контрагенту об ее возмещении. Схематично действие модели взимания взаимосвязанных налогов при методе самоорганизации налогоплательщика представлено на рис. 3.

Линии между участниками налоговых отношений предусматривают три возможных сценария в налогообложении: 1) обеспеченность налоговой выгоды нало-

гоплательщика самим контрагентом; 2) обеспеченность налоговой выгоды налогоплательщика обязанными лицами организации — контрагента; 3) необеспеченность налоговой выгоды налогоплательщика. Из рис.3 следует, что налоговая выгода предоставляется налогоплательщику только в части сумм, участвующих в расчете налоговых обязательств контрагента с бюджетной системой России.

Наша логика проста: если есть уплата взаимосвязанного налога контрагентом, то право налогоплательщика на получение налоговой выгоды подлежит реализации, если нет, то не нужно его создавать искусственно за счет ограничений других налогоплательщиков и неизбежных деформаций в налоговой системе России. Поэтому у налогоплательщика формируется жесткий стимул в выборе того контрагента, который исполняет обязанность по уплате налога. В итоге достигается главное: коллективная ответственность налогоплательщиков — участников сделки за исчисление и уплату взаимосвязанных налогов, создает самостоятельное обеспечение налоговой выгоды налогоплательщика его контрагентом. Тем самым мы воссоздаем у налогов с очевидной связью в механизмах исчисления еще и связь в ответственности лиц, их исчисляющих и уплачивающих.

В случае необеспечения (неполного обеспечения) самой организацией налоговой выгоды налогоплательщика в качестве дополнительного источника может выступить ее руководитель и учредители (участники). Этим субъектам предлагается рассматривать в качестве обязанных лиц организации, которые, подчеркнем, вправе выступить в качестве дополнительного источника. В таком случае обеспечение обязанными лицами организации — контрагента налоговой выгоды налогоплательщика приравнивается к исполнению обязанности по уплате взаимосвязанного налога самим контрагентом. Нужно сказать, что возможные имущественные ограничения обязанных лиц организации — контрагента по формированию обеспеченной налоговой выгоды налогоплательщика распространяются только на суммы непосредственно взаимосвязанных налогов. Соответственно

наличие любой другой налоговой задолженности организации (например, по пени и налоговым санкциям) находится вне сферы их применения.

В такой конфигурации отношений представляется правильным установить право регрессного требования руководителя и учредителей (участников) организации — контрагента к самой организации, основанного на их выступлении в качестве дополнительного источника. К обязанным лицам, сформировавшим обеспеченную налоговую выгоду налогоплательщика, также переходит право требовать от организации возмещения убытков, понесенных в связи с исполнением обязанности по уплате взаимосвязанного налога. Одновременно обязанным лицом организации, единолично обеспечившее налоговую выгоду налогоплательщика, приобретает право регрессного требования к остальным обязанным лицам в равных долях за вычетом доли, падающей на него самого.

Таким образом, имущественные ограничения обязанных лиц организации становятся новым способом обеспечения исполнения обязанности по уплате взаимосвязанного налога, применяемым только для обеспечения налоговой выгоды налогоплательщика, способным оказать позитивное влияние, как на адекватный выбор потенциальных контрагентов и ответственные действия российского менеджмента, так и на надлежащее исполнение обязанности по уплате налога.

Соответственно при необеспечении налоговой выгоды контрагентом налогоплательщик утрачивает право на ее получение и несет риск негативных последствий асимметричности налоговых обязательств между участниками сделки. При этом аргументы, сообразно которым принцип «ответст-

венности налогоплательщика за свободный выбор» решает коллизию экономических интересов налогоплательщика и всех других организаций и физических лиц в пользу последних, исходя из следующего.

Налоговая система страны с рыночной экономикой не может и не должна отрицать последствий рыночных отношений. Ясно, что моделируя возможности реформирования взаимосвязанного налогообложения необходимо отдавать себе отчет: достигнуть обеспеченной налоговой выгоды налогоплательщика ничем не поступаясь, невозможно. Отказывая организации или индивидуальному предпринимателю, в получении необеспеченной налоговой выгоды, нужно помнить, эти субъекты, планируя свою предпринимательскую деятельность, самостоятельно оценивают и несут все риски с ней связанные. Организации и индивидуальные предприниматели в рыночной экономике самостоятельно и свободно, в своей воле и в своем интересе, выбирают контрагента, заключают те или иные договоры, формулируют их условия.

Отсюда постулируется, что любые негативные последствия предпринимательской деятельности могут быть возложены только на самих организаций и индивидуальных предпринимателей. Поскольку налогообложение есть следствие предпринимательской деятельности контрагентов, а обеспечение налоговой выгоды налогоплательщика зависит только от них, логичным выглядит возложение именно и только на участников сделки последствий асимметричности их налоговых обязательств. Это, с одной стороны.

С другой стороны, недопустимо возлагать последствия предпринимательского риска конкретных организаций или индивидуальных предпринимателей на других

налогоплательщиков, как это постоянно происходит в налоговой системе России. Ограничения для всех налогоплательщиков, из-за чужой необеспеченной налоговой выгоды части организаций и индивидуальных предпринимателей представляется не лучшим выбором. Это еще более худшая коллективная ответственность неограниченного круга лиц, абсолютно непричастных к чужим фиктивным сделкам, незаконному обналичиванию денежных средств и уклонению от уплаты налогов. Такой подход неприемлем в контексте выработанных финансовой наукой принципов налогообложения и имеющегося уровня жизни основной массы населения страны.

Кроме того, сам налогоплательщик, вступив в договорные отношения, имеет потенциальную возможность взыскать с контрагента суммы неполученной налоговой выгоды. По сравнению с ним любые другие налогоплательщики в случае предоставления необеспеченной налоговой выгоды, находились бы в худшем положении, ибо не знают контрагента и его не выбирали, не имеют никаких оснований для предъявления каких-либо претензий.

По этим причинам, в случае не обеспечения контрагентом налоговой выгоды налогоплательщик должен утрачивать право на ее получение, но в качестве логичной экономической компенсации приобретать возможность покрыть свои убытки за счет контрагента. Таким образом, в ситуации, когда контрагент не может обеспечить налоговую выгоду налогоплательщика либо обязанные лица организации — контрагента не выступают обеспечивающим источником, предлагаемый метод самоорганизации должен предусмотреть механизм восстановления экономических прав указанных субъектов. Следовательно, для завершения

устойчивости самоорганизованного взаимосвязанного налогообложения необходимо предоставить налогоплательщику право предъявлять требования к контрагенту, деяния которого повлекли неполучение налоговой выгоды по соответствующим взаимосвязанным налогам с целью ее возмещения.

Безусловно, самостоятельность участников сделки в обеспечении налоговой выгоды налогоплательщика требует мотивации и поощрения. Консенсус государства и бизнеса во взаимосвязанном налогообложении сводимый к обмену обеспеченной налоговой выгоды налогоплательщика на налоговые преференции, предполагает предоставление конкурентных преимуществ организациям и индивидуальным предпринимателям, применяющим метод самоорганизации налогоплательщика.

Прежде всего, это должно быть снижение налоговой нагрузки за счет уплаты взаимосвязанных налогов в меньшем размере и менее обременительные формы налогового контроля. На основе самостоятельного обеспечения участниками сделки налоговой выгоды налогоплательщика в налоговой системе России можно сформировать универсальный механизм льготирования, главным достоинством которого является органическая встраиваемость в механизм действия любого взаимосвязанного налога. Бессистемное предоставление налоговых льгот вредно: это наглядно показала практика налогообложения в России¹. Однако недостаточная продуманность налогового стимулирования в прошлом не должно служить причиной отрицания этого метода в принципе и прочная увязка налоговых

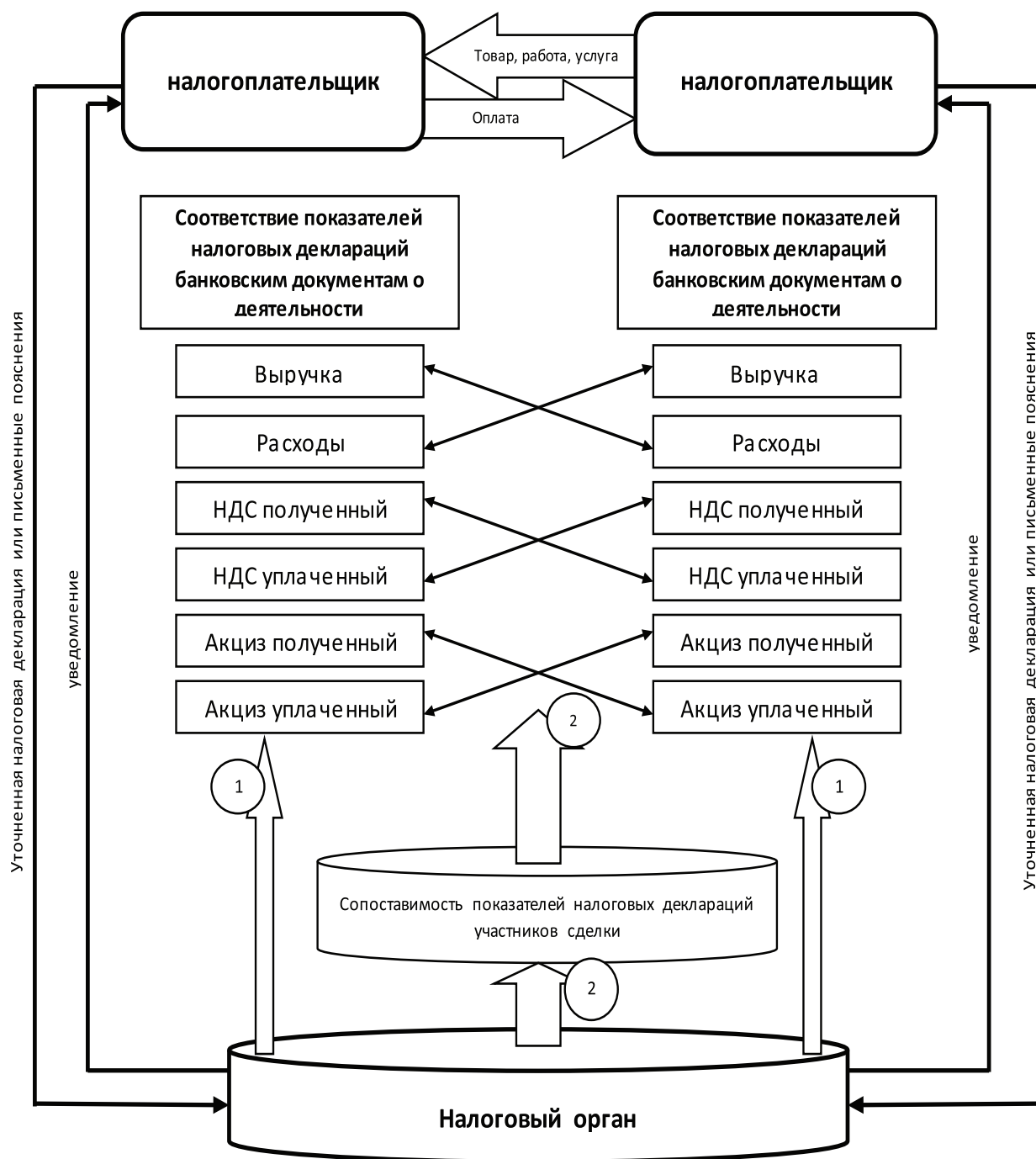
льгот с обеспечением налоговой выгоды налогоплательщика может стать мотивацией для постепенного снижения объема фиктивных сделок в экономике.

Кроме того, для таких налогоплательщиков можно предусмотреть отмену отдельных видов значимых производственных затрат для целей налогообложения и исчисление налога на прибыль (НДФЛ, УСН, ЕСХН) действительно с прибыли (дохода) от экономической деятельности. Существующие в НК РФ ограничительные механизмы не свойственны рыночной экономике и при исчислении взаимосвязанных налогов должны быть устранены. Более того, налогоплательщики, самостоятельно формирующие обеспеченную налоговую выгоду, а значит ведущие социально ответственный бизнес, должны получить дополнительные конкурентные преимущества из-за преференций от размещения государственного (муниципального) заказа, предоставления льготных кредитов и т.п.

В результате суммы взаимосвязанных налогов, уплачиваемые таким налогоплательщиками должны уменьшиться по сравнению с налогоплательщиками, не применяющими метод самоорганизации и у которых также должен быть усилен налоговый контроль, а потери бюджетной системы России компенсированы за счет улучшения собираемости взаимосвязанных налогов. Полученную экономию следует рассматривать как потенциальный источник экономического роста, проявляющийся через потребительский спрос и инвестиционный спрос, в свою очередь расширяющий совокупную налоговую базу в экономике. Таким образом, мы решаем задачу снижения налоговой нагрузки организаций и индивидуальных

¹ Абрамов, М. О налогах, заработной плате и экономическом росте / М. Абрамов // Вопросы экономики. — 2008. — № 5. — С. 135.

Рис. 4. Модель проведения налоговой проверки при методе самоорганизации налогоплательщика



предпринимателей не абстрактно, в виде уменьшения до какого-то определенного процента доли налогов в ВВП, а комплексно в зависимости от отказа от уклонения от уплаты взаимосвязанных налогов.

В итоге, выстраивается действенный рыночный механизм самоорганизации, формируются экономические условия, делающие невыгодным нарушения НК РФ и создающие в обществе атмосферу нетер-

пимости к налоговым правонарушителям. На смену безразличию в налогообложении приходит прямая заинтересованность налогоплательщика в выборе контрагента и полном исполнении им обязанности по уплате взаимосвязанного налога. По сути, появляется новая система контроля, базирующаяся на самостоятельной взаимной заинтересованности участников сделок, а не на мало вероятной выездной налоговой проверке и неэффективных санкциях, которые предлагается постепенно отменять.

На основе метода самоорганизации налогоплательщика уместно создать режим налогообложения, предполагающий самостоятельное обеспечение налоговой выгоды. Он может применяться в обязательном и (или) добровольном порядке разными категориями налогоплательщиков. Для такого режима налогообложения нужно сделать менее обременительный налоговый контроль, где деятельность налогового органа, как своеобразного сервисного центра, функционально будет касаться только обеспеченной налоговой выгоды налогоплательщика. Даже при ограниченном круге вопросов: симметричность налоговой базы и налоговой выгоды у участников сделок, это самое рациональное построение налогового контроля, способное эффективно сузить ненаблюдаемую экономику и теневые доходы. Здесь высокая мера контролируемости замкнутых потоков стоимости может резко повысить прозрачность налоговой системы России и снизить издержки у всех участников налоговых отношений.

На рис. 4 представлена модель проведения налоговой проверки при методе самоорганизации налогоплательщика.

Действенность, эффективность и необременительность налоговой проверки для налогоплательщиков, проводящих платежи

исключительно путем безналичных расчетов, достигается за счет автоматизированного контроля соответствия показателей налоговой декларации банковским документам о деятельности и сопоставимости показателей налоговых деклараций контрагентов. Изначально налоговая декларация по взаимосвязанному налогу проверяется на соответствие выписки по операциям по счетам в банке, а затем на сопоставимость с налоговой декларацией контрагента. Расходы налогоплательщика (НДС полученный, акциз полученный) должны сопоставляться с выручкой (НДС уплаченный, акциз уплаченный) его контрагента. Таким образом, налоговый контроль будет сводиться к устранению несоответствий между суммами, прошедшими по банковскому счету и показателями налоговых деклараций налогоплательщика, и к проверке сопоставимости показателей налоговых деклараций контрагентов.

Заключение

В заключении хотелось бы сказать о том, что никаким законодательным актом нельзя осуществить радикальную трансформацию культуры и менталитета людей. Изменения всегда происходят медленно. Однако, информационная поддержка, связанная с разъяснением смысла новых правил даст нужные результаты. Тем более что действующие в Налоговом кодексе правила взимания взаимосвязанных налогов имеют весьма значительные недостатки и не могут быть единственно верными. Существующая судебная доктрина необоснованной налоговой выгоды предполагает широкое судебное усмотрение и не создает стабильности и определенности у бизнеса. Параллельное с ними существование альтернативного

метода самоорганизации налогоплательщика, предполагающего возникновение своеобразной конкуренции, позволит организациям и индивидуальным предпринимателям выбирать между разными институциональными режимами. Пусть возникнет конкуренция в налоговой системе России, дающая налогоплательщикам право выбора. Убеждены, наши предложения будут приняты и приняты частью бизнеса и именно ее нужно усиленно защищать. Тем самым

в процесс решения проблемы необеспеченной налоговой выгоды налогоплательщика будут вовлекаться не только государственные органы, но и сознательная часть организаций и индивидуальных предпринимателей, конечно сначала очень небольшая, но постепенно все более увеличивающаяся. Это необходимый и естественный процесс, который позволит прийти к справедливой, эффективной и стабильной налоговой системе России.

Библиография

1. Абрамов М. О налогах, заработной плате и экономическом росте // Вопросы экономики. 2008. № 5. С. 132–136.
2. Арора Е. А. Необоснованная налоговая выгода. М.: Изд-во Индексмедиа, 2007. С. 114–115.
3. Бобырев В. В. Теневая экономика в промышленной сфере: проблемный анализ, механизмы противодействия / В. В. Бобырев. М.: ЛитНефтиГаз. 2011. 248 с.
4. Методология налогового анализа и оценки влияния системы налогообложения на деятельность коммерческих организаций: автореф. дис. ... д-ра экон. наук / Е. В. Чипуренко. Москва. 2011. С. 21–22.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации: части первая и вторая [текст].— М.: Издательство «Омега-Л», 2011. 704 с.
6. Пансков В. Г. Возможные пути решения проблемы незаконного возмещения НДС // Финансы. 2011. № 8. С. 128–137.
7. Проблемы противодействия уклонению от уплаты налогов на современном этапе развития налоговой системы: материалы междунар. науч.— практ. конф., г. Иркутск, 20–21 сент. 2012 г. под науч. ред. А. П. Кириенко. Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2012. 298 с.
8. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 года № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налоговой выгоды». [Электронный ресурс].— Режим доступа: Справочная правовая система «Консультант Плюс».
9. Распределение коммерческих организаций по доле платежей в расширенный бюджет Российской Федерации по платежному обороту // Банк России: [сайт] URL: http://www.cbr.ru/analytics/print.aspx?file=mci_2012.htm&pid=IAM&sid=ITM_63066 (дата обращения 01.10.2014).
10. Сводные данные статистической налоговой отчетности ФНС Российской Федерации // ФНС России: [сайт] URL: http://www.nalog.ru/rn54/related_activities/statistics_and_analytics/forms/4106455 (дата обращения 03.10.2014).
11. Уклонение от уплаты налогов. Проблемы и решения / Под ред. И. А. Майбурова, А. П. Кириенко, Ю. Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. 419 с.

12. Экономическое равновесие налоговой системы / М. Е. Косов, Л. А. Крамаренко. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. 198 с.
13. Агузарова Ф. С. Некоторые вопросы модернизации налоговой системы Российской Федерации // *НВ: Финансовое право и управление*. — 2013. — 2. — С. 24–44. DOI: 10.7256/2306–4234.2013.2.629. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_629.html
14. Зутиков И. А. Баланс интересов налоговых органов и налогоплательщиков в Российском праве. // *Налоги и налогообложение*. — 2014. — 4. — С. 414–423. DOI: 10.7256/1812–8688.2014.4.11914.

References (transliterated)

1. Abramov M. O nalogakh, zarabotnoi plate i ekonomicheskom roste // *Voprosy ekonomiki*. 2008. № 5. S. 132–136.
2. Arora E. A. Neobosnovannaya nalogovaya vygoda. M.: Izd-vo Indeksmedia, 2007. S. 114–115.
3. Bobyrev V. V. Tenevaya ekonomika v promyshlennoi sfere: problemnyi analiz, mekhanizmy protivodeistviya / V. V. Bobyrev. M.: LitNeftiGaz. 2011. 248 s.
4. Metodologiya nalogovogo analiza i otsenki vliyaniya sistemy nalogooblozheniya na deyatel'nost' kommercheskikh organizatsii: avtoref. dis. ... d-ra ekon. nauk / E. V. Chipurenko. Moskva. 2011. S. 21–22.
5. Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii: chasti pervaya i vtoraya [tekst]. — M.: Izdatel'stvo «Omega-L», 2011. 704 s.
6. Panskov V. G. Vozmozhnye puti resheniya problemy nezakonnogo vozmeshcheniya NDS // *Finansy*. 2011. № 8. S. 128–137.
7. Problemy protivodeistviya ukloneniyu ot uplaty nalogov na sovremennom etape razvitiya nalogovoi sistemy: materialy mezhdunar. nauch. — prakt. konf., g. Irkutsk, 20–21 sent. 2012 g. pod nauch. red. A. P. Kirienko. Irkutsk: Izd-vo BGUEP, 2012. 298 s.
8. Postanovlenie Plenuma Vysshego Arbitrazhnogo Suda Rossiiskoi Federatsii ot 12 oktyabrya 2006 goda № 53 «Ob otsenke arbitrazhnymi sudami obosnovannosti polucheniya nalogovoi vygody». [Elektronnyi resurs]. — Rezhim dostupa: Spravochnaya pravovaya sistema «Konsul'tant Plyus».
9. Raspredelenie kommercheskikh organizatsii po dole platezhei v rasshirennyi byudzhnet Rossiiskoi Federatsii po platezhnomu oborotu // *Bank Rossii*: [sait] URL: http://www.cbr.ru/analytics/print.aspx?file=mci_2012.htm&pid=IAM&sid=ITM_63066 (data obrashcheniya 01.10.2014).
10. Svodnye dannye statisticheskoi nalogovoi otchetnosti FNS Rossiiskoi Federatsii // *FNS Rossii*: [sait] URL: http://www.nalog.ru/rn54/related_activities/statistics_and_analytics/forms/4106455 (data obrashcheniya 03.10.2014).
11. Uklonenie ot uplaty nalogov. Problemy i resheniya / Pod red. I. A. Maiburova, A. P. Kireenko, Yu. B. Ivanova. M.: YuNITI-DANA, 2013. 419 s.
12. Ekonomicheskoe ravnovesie nalogovoi sistemy / М. Е. Косов, Л. А. Крамаренко. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. 198 с.

13. Aguzarova F. S. Nekotorye voprosy modernizatsii nalogovoi sistemy Rossiiskoi Federatsii // NB: Finansovoe pravo i upravlenie.— 2013.— 2.— С. 24–44. DOI: 10.7256/2306–4234.2013.2.629. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_629.html
14. Zutikov I. A. Balans interesov nalogovykh organov i nalogoplatel'shchikov v Rossiiskom prave. // Nalogi i nalogooblozhenie.— 2014.— 4.— С. 414–423. DOI: 10.7256/1812–8688.2014.4.11914.