

Управление. Информационные системы и технологии

Management. Information systems and technologies

УДК 336.201

DOI: 10.47351/2658-7874_2020_2_4_85

Принципы налогообложения в контексте цифровизации и экономической безопасности

Taxation principles in the context of digitalization and economic security

Беспалько Андрей Альбертович

ООО «Центр проблем контроля и безопасности», 107392, Россия, г. Москва, Зельев пер., д. 3, Генеральный директор, Кандидат экономических наук, bspalko.aa@cspcenter.ru

Andrey Bspalko

LLC Center for problems of control and security, 107392, Zeliev per. 3, Moscow, Russia, CEO, PhD Economics, bspalko.aa@cspcenter.ru

Аннотация. В статье рассматриваются принципы налогообложения, которые учитывают изменения в экономической деятельности, обусловленные процессами цифровизации экономики. Сформулирован ряд принципов налогообложения, с учетом требования минимизации угроз экономической безопасности.

Abstract. The article discusses the principles of taxation that take into account changes in economic activity caused by the processes of digitalization of the economy. A number of principles of taxation have been formulated, taking into account the requirement to minimize threats to economic security.

Ключевые слова: цифровизация экономики, информационно-коммуникационные технологии, ИТ, принципы налогообложения, экономическая безопасность, угроза, государство, экономика, развитие.

Key words: digitalization of the economy, information and communication technologies, IT, principles of taxation, economic security, threat, state, economy, development.

Введение. Как уже было отмечено ранее (1), уровень и темпы развития экономики государства тесно связаны с уровнем экономической безопасности. Налогообложение является важным вопросом для экономики государства. Принципам налогообложения посвящено достаточное количество работ.

Хотя термин «налогообложение» или «обложение налогом» встречается в первой части Налогового кодекса РФ свыше 1000 раз (по данным системы «Гарант» 1691 раз), термин «налогообложение» в самом Кодексе не определен. В то же время, в ст. 17 НК РФ указаны «элементы налогообложения»:

«1. Налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно:

объект налогообложения;
налоговая база;
налоговый период;
налоговая ставка;
порядок исчисления налога;
порядок и сроки уплаты налога».

Будем руководствоваться определением налогообложения, данным Н.И. Осетровой в (6): «налогообложение – это процесс введения, установления, исчисления, уплаты (не взимания) налогов, контроля за поступлением налогов в бюджетную систему и привлечение к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах».

Про принципы налогообложения в НК РФ есть одно упоминание, а именно в ст. 1 НК РФ:

«2. Настоящий Кодекс устанавливает систему налогов и сборов, страховые взносы и принципы обложения страховыми взносами, а также общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации».

Можно также сказать, что принципы российского налогообложения сформулированы в ст. 3 НК РФ:

«Статья 3. Основные начала законодательства о налогах и сборах

1. Каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы.

Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога.

2. Налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно

применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев.

Не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала.

3. Налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав.

4. Не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство Российской Федерации и, в частности, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) или финансовых средств, либо иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций.

Ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными настоящим Кодексом признаками налогов или сборов, не предусмотренные настоящим Кодексом либо установленные в ином порядке, чем это определено настоящим Кодексом.

6. При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы, страховые взносы), когда и в каком порядке он должен платить.

7. Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента)».

Принципы налогообложения привлекали внимание ученых экономистов достаточно давно. В работе (2) отмечено, что «впервые принципы налогообложения сформулировал А. Смит в работе «Исследование о природе и причинах богатства народов» в 1776 г. Он выделил четыре важнейших принципа, названных позднее «Декларацией прав плательщика»;

Принцип справедливости: «Подданные государства должны по возможности

соответственно своей способности и силам участвовать в содержании правительства, т. е. соответственно доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства».

Принцип определенности: «Налог, который обязывается уплачивать каждое отдельное лицо, должен быть точно определен, а не произволен. Срок уплаты, способ платежа, сумма платежа — все это должно быть ясно и определенно для плательщика и всякого другого лица».

Принцип удобства: «Каждый налог должен взиматься в то время и тем способом, когда и как плательщику должно быть удобнее всего платить его».

Принцип экономии: «Каждый налог должен быть так задуман и разработан, чтобы он брал и удерживал из карманов народа возможно меньше сверх того, что он приносит государственному казначейству», т. е. издержки на взимание налогов должны быть сведены к минимуму».

Как указали М.П. Афанасьев, Я.М. Афанасьев (3), немецкий экономист Адольф Вагнер «предложил девять основных принципов налогообложения и дал следующую их классификацию.

Первая группа – финансовые принципы организации обложения:

- 1) достаточность обложения;
- 2) эластичность (подвижность) обложения.

Вторая группа – народнохозяйственные принципы:

- 3) надлежащий выбор источника обложения, в частности решение вопроса, должен ли налог падать только на доход или капитал отдельного лица или населения в целом;
- 4) правильная комбинация различных налогов в такую систему, которая бы считалась с последствиями и условиями их применения.

Третья группа – этические принципы, принципы справедливости:

- 5) всеобщность налогообложения;
- 6) равномерность налогообложения.

Четвертая группа – административные правила налогового управления:

- 7) определенность налогообложения;
- 8) удобство уплаты налога;
- 9) максимальное уменьшение издержек взимания налогов».

Принципы налогообложения, приведенные в НК РФ, перекликаются с приведенными выше принципами, сформулированными А. Смитом и А. Вагнером.

В этой статье не будут рассматриваться законодательное и доктринальное толкование принципов налогообложения. Мы ограничимся тем, что с учетом требований экономической безопасности и цифровизации экономики сформулируем новый набор принципов налогообложения, а также дадим его краткий анализ.

Методы. Использовались методы сценарного моделирования, сравнительного анализа и синтеза.

Результаты. Рассмотрим влияние цифровизации на экономическую деятельность субъектов экономики и возможные, достижимые или прогнозируемые результаты цифровизации:

- появление новых видов экономической деятельности (интернет-торговля, пр.);
- у большинства субъектов экономической деятельности имеются электронные подписи;
- появляется возможность подписывать документы, в т.ч. заключать договоры, в электронном виде;
- имеется возможность электронного документооборота;
- большинство платежей оставляет цифровой след (безналичные платежи, кассовые аппараты);
- цифровые валюты, криптовалюты;
- новые технологии для осуществления экономической деятельности (например, блокчейн);
- возможность подачи бухгалтерской и налоговой отчетности в электронном виде;
- возможность обмена данными между различными базами данных;
- иные результаты и возможности.

Влияние вышеуказанных результатов цифровизации должно привести к изменению, дополнению существующих принципов налогообложения. Кроме того, по мнению автора, принципы налогообложения должны формулироваться обязательно с учетом требований экономической безопасности. Исходя из этого, принципы, на которых должно базироваться налогообложение, можно условно свести к нескольким основным принципам (в данном

случае их семь):

1. Простота налогообложения;
2. Постоянство налогообложения;
3. Прозрачность налогообложения;
4. Справедливость налогообложения;
5. Защищенность налогообложения;
6. Технологичность налогообложения.
7. Перспективность налогообложения.

Дадим пояснения к каждому из этих принципов, с точки зрения экономической безопасности.

1. Простота налогообложения. Слишком сложное налоговое законодательство имеет следующие негативные последствия: высокие затраты на обслуживание налоговых отношений, высокое количество ошибок и штрафных санкций, применение схем минимизации налогов (уклонения от уплаты налогов), отрицательное влияние на инвестиционный климат.

2. Постоянство налогообложения. Излишне часто меняющееся налоговое законодательство имеет те же негативные последствия: высокие затраты на обслуживание налоговых отношений, высокое количество ошибок и штрафных санкций, отрицательное влияние на инвестиционный климат.

3. Прозрачность налогообложения. Отношения государства и налогоплательщика (юридического лица), на взгляд автора, не содержат никакой коммерческой тайны и должны быть открыты в соответствующих источниках информации, администрируемых налоговой службой. В любой сфере отсутствие открытости - почва для нарушений и злоупотреблений.

4. Справедливость налогообложения. Каждый налогоплательщик должен уплачивать налоги, соответствующие его экономической деятельности (прежде всего доходам). Несправедливое налогообложение всегда будет порождать неодобрение и результатом часто будет противодействие тем или иным способом, что в итоге приведет к нанесению ущерба. В описанном ниже примере с транспортным налогом автопроизводители вынуждены реагировать на особенности налогообложения (которые трудно назвать справедливыми). Часть автопроизводителей подгоняет характеристики своих автомобилей в выгодные

налоговые рамки, что негативно сказывается на технических характеристиках автомобилей и их цене. Другая часть автопроизводителей просто не выводит ряд моделей на российский рынок, что снижает конкуренцию и может привести к увеличению цен.

5. Защищенность налогообложения, или устойчивость к негативным действиям в налоговой сфере. По мнению автора, это одно из основных требований к налогообложению, и не требует пояснений.

6. Технологичность налогообложения. Современное развитие информационно-коммуникационных технологий при правильном подходе позволяет сделать сферу налоговых отношений более безопасной для всех участников этих отношений.

7. Перспективность налогообложения. Развитие налогообложения не только должно реагировать на различные изменения, в том числе экономические и технологические, но и упреждать их, опережать их. В этом случае налогообложение не будет тормозить развитие новых экономических явлений.

Понятно, что все эти принципы связаны между собой. Так, если законодательство в сфере налогообложения будет слишком сложным, то процессы начисления налогов будет трудно автоматизировать. Дадим более расширенное толкование перечисленных выше принципов налогообложения.

1. Простота налогообложения;

- количество налогов должно быть минимальным;
- исчисление налогов должно быть простым и однозначным;
- один и тот же объект налогообложения не должен облагаться более чем один раз;
- налоговые льготы как по величине, так и по количеству должны быть минимизированы, а желательно сведены к нулю;
- трудозатраты и иные затраты налогоплательщиков на обслуживание налоговых отношений должны быть минимизированы, а желательно сведены к нулю;
- отчетность должна быть максимально простой и подаваться не чаще одного раза в год.

2. Постоянство налогообложения

- изменения в налогообложении должны быть редкими и проводиться только в случае существенной необходимости;

- изменения в налогообложении не должны приводить к увеличению трудозатрат и иных затрат налогоплательщиков на обслуживание налоговых отношений.

3. Прозрачность налогообложения

- налогообложение является публичным, налоговая тайна как таковая не существует;
- все налоги могут быть рассчитаны исходя исключительно из действий субъекта во внешней для него среде;
- внутренняя среда налогоплательщика не должна служить объектом налогообложения.

4. Справедливость налогообложения

- налогом облагаются экономические действия субъекта, а не экономическое состояние субъекта;
- налогообложение должно быть схожим для схожих субъектов;
- налогообложение должно быть более мягким к экономически более слабым, незащищенным субъектам экономической деятельности;
- схожие (по сути, по экономическому смыслу) экономические явления должны иметь схожее налогообложение;
- налогообложение зависит исключительно от действий самого субъекта и не может быть поставлено в зависимость от деятельности его контрагентов;
- налогоплательщик в ответе только «за себя», институт налоговых агентов должен быть редуцирован до разумного минимума.

5. Защищенность налогообложения, или устойчивость к негативным действиям в налоговой сфере

- возможности для осуществления различных негативных действий в сфере налогообложения должны быть ограничены в первую очередь техническими способами;
- налогообложение должно максимально исключать возможности злонамеренной, агрессивной налоговой «оптимизации», уклонения от уплаты налогов;
- возможность совершения непреднамеренных ошибок налогоплательщика и санкции за них должны быть минимизированы, а желательно сведены к нулю.

6. Технологичность налогообложения

- налогообложение должно позволять осуществить автоматизацию всех процессов,

начиная от расчета налогооблагаемой базы, начисления налогов и уплаты налогов;

- налогообложение должно быть технологичным, и минимизировать трудозатраты налогоплательщика на расчет налогов, а по возможности свести их к нулю;
- взаимодействие (в т.ч. подача отчетности, налоговые проверки, пр.) налогоплательщика с налоговыми органами должно осуществляться в электронном виде и без участия посредников;
- обязанность налогоплательщика иметь т. н. юридический адрес должна быть заменена на обязанность налогоплательщика иметь постоянно действующий канал мобильной связи (мобильный телефон налогоплательщика) и электронный кабинет налогоплательщика.

7. Перспективность налогообложения

- налогообложение должно выстраиваться с учетом перспектив развития экономики (новых форм, новых видов экономической деятельности, пр.)
- налогообложение должно выстраиваться с учетом перспектив развития технологий, позволяющих трансформировать и/или автоматизировать деловые процессы в сфере налогообложения.

Попробуем дать пояснения к вышеуказанным принципам, на примере существующей ситуации. Рассмотрим сформулированные нами принципы налогообложения и их соответствие реальному положению дел в налоговой сфере.

1. Простота налогообложения. Как следует из исследования (4), трудоемкость обслуживания процессов в сфере налогообложения может значительно различаться от страны к стране и от региона к региону.

Рассмотрим налогообложение в сфере оплаты труда. Из начисленной заработной платы удерживается подоходный налог. На начисленную заработную плату начисляются сборы: в ФОМС (ТФОМС и ФФОМС), в ФСС (Врем и НС), в ПФР (накопительная и страховая части)¹. Плюс к тому, косвенным (скрытым) образом на сумму начисленной заработной платы и начисленных на нее сборов начисляется НДС (это отдельная тема исследований, здесь не рассматривается). Таким образом, прямо на начисленную заработную плату начисляется до 7

¹ Следует отметить, что в настоящее время некоторые из указанных платежей отменены.

платежей налогов и сборов, каждый по своим правилам. При этом налогоплательщик-работодатель должен выступать в роли налогового агента.

2. Постоянство налогообложения. Как было указано в (2), в среднем Налоговый кодекс РФ испытывает около 15 изменений в год. По мнению автора (естественно, субъективному), это достаточно часто.

3. Прозрачность. В настоящее время налоги рассчитываются исходя из данных налогового учета. Данные налогового учета формируются в том числе на основе информации о внутренней среде организации (амортизация, стоимость ОС, иные расходы). Таким образом, информации для расчета налогов на основе внешней деятельности организации, недостаточно для расчета налогов. Налоговая тайна установлена ст. 102 НК РФ, значительную часть содержания этой статьи составляет перечень исключений. Таким образом, налогообложение в определенной его части не является прозрачным, в том плане, что нельзя точно рассчитать налоги исходя только из данных о «внешней» части деятельности организации (например, платежей).

4. Справедливость налогообложения. Рассмотрим налогообложение в сфере автотранспорта. Автовладельцы ежегодно начисляют и уплачивают транспортный налог. Естественно, при каждой заправке топливом в стоимости топлива уплачиваются акциз и НДС. Изначально предполагалось, что акциз заменит транспортный налог, но в итоге, получилось, как обычно, и такое простое действие — перемещение на автомобиле - облагается сразу двумя налогами. Добавим еще НДС, уплачиваемый при покупке автомобиля, утилизационный сбор, и получим полную картину налогообложения и обязательных платежей в данной сфере. И не забудем ежегодную оплату обязательного ОСАГО и оплату обязательного техосмотра. По мнению автора, излишнее количество (и величина) платежей за автомобиль угнетают развитие автомобильного транспорта.

Кроме того, и сам порядок расчета транспортного налога вызывает массу сомнений. Так, сумма налога на автомобили с мощностью в 249 л.с. и 251 л.с. различается в два раза. Для легковых автомобилей стоимостью менее 3 млн. руб. в Москве в 2019 году сумма налога составляет 18675 рублей и 37650 рублей соответственно (расчет проводился с помощью сервиса налоговой службы https://www.nalog.ru/rn77/service/calc_transport/). С технической,

и тем более с экономической точки зрения, разница между объектами налогообложения несущественна, чего нельзя сказать о разнице в сумме налога. Таким образом, налогообложение в сфере транспорта трудно назвать справедливым.

5. Устойчивость к негативным действиям в налоговой сфере.

Давно хорошо известна схема «оптимизации» налогообложения, с использованием перевода денежных средств на счета подставных фирм, и зачета соответствующих сумм в себестоимость для уменьшения налога на прибыль, и предъявления сумм НДС к вычету по НДС.

Налогообложение должно быть обязательно «устойчиво» к этой и подобным схемам. Этот же пример вполне подходит и для иллюстрации принципа справедливости налогообложения, в том плане, что налогоплательщик должен отвечать только за свои действия. Можно сказать, что современное налогообложение требует значительных усилий контролирующих органов для проверки начисления и уплаты НДС и налога на прибыль.

6. Технологичность налогообложения. Расчет сумм налогов к уплате должен быть максимально простым и унифицированным для всех категорий налогоплательщиков. Достаточно проанализировать НК РФ и бланки расчетов (деклараций) налогов, чтобы убедиться в том, что расчет налогов проводится не по самым простым алгоритмам.

В настоящее время цифровизация активно входит в сферу права, например можно упомянуть такие тренды, как технологии машиночитаемого права, цифровизация оборота правовых документов и пр. Это может иметь отношение и к налоговому праву.

7. Перспективность налогообложения. В отношении этого принципа не будет комментария по двум причинам. Во-первых, для обоснованного комментария требуется детальный анализ «отставания» (если оно вообще имеет место) законодательства о налогах и сборах от реалий экономической деятельности, который выходит за рамки данной статьи. Во-вторых, в настоящее время руководство ФНС России ведет активную деятельность по цифровизации налоговой сферы, и, вполне возможно, что этот принцип уже учитывается в планах, программах развития/модернизации налоговой сферы.

Выводы. Автором сформулирован набор основных принципов налогообложения:

1. Простота налогообложения;

2. Постоянство налогообложения;
3. Прозрачность налогообложения;
4. Справедливость налогообложения;
5. Защищенность налогообложения;
6. Технологичность налогообложения.
7. Перспективность налогообложения.

Также можно отметить, что современное налоговое законодательство не полностью соответствует указанным основным принципам налогообложения.

Взятый российскими налоговыми властями курс на цифровизацию налоговой сферы (5) является однозначно прогрессивным и при правильном подходе может способствовать ускорению экономического роста в РФ.

Обсуждение. Сформулированные выше принципы не носят догматического характера, а могут и должны обсуждаться, изменяться и дополняться с течением времени, на основании теоретических исследований и анализа практики. Также они не являются заменой принципов налогообложения, которые были указаны другими авторами ранее, а скорее дополнением. В следующей статье мы сделаем попытку развить сформулированные выше принципы и дать хотя бы в примерных чертах контуры системы налогообложения, которая соответствовала бы этим принципам.

Переход на прогрессивное во всех смыслах налогообложение является одним из возможных драйверов экономического роста национальной экономики, который всецело и полностью находится в руках государства.

Литература

1. Беспалько, А. (2020). К вопросу об изменениях в налоговом законодательстве РФ. *Systems and Management*, 2(3), 45-57. извлечено от <http://www.sysnmgt.ru/index.php/SNM/article/view/58>.
2. Налоги и налогообложение [Текст] : учебник / [М. М. Шадурская, Е. А. Смородина, Т. В. Бакунова и др.] ; М-во науки и высш.

References

1. Bepalko, A. (2020). K voprosu ob izmeneniyakh v nalogovom zakonodatel'stve RF. [On the issue of changes in the tax legislation of the Russian Federation]. *Systems and Management*, 2(3), 45-57. <http://www.sysnmgt.ru/index.php/SNM/article/view/58>.
2. M. M. Shadurskaya, E. A. Smorodina, T. V. Bakunova et al. (2019). *Nalogi i nalogoblozhenie*. [Taxes and taxation: textbook] Ural. gos. ekon. un-t. — 2-e izd., pererab. i dop. —

- образования Рос. Федерации, Урал. гос. экон. ун-т. — 2-е изд., перераб. и доп. — Екатеринбург: [Изд-во Урал. гос. экон. ун-та], 2019. — 216 с.
3. Афанасьев М.П., Афанасьев Я.М. Методологические и теоретические основы формулировки закона А.Вagnera. Подходы к его тестированию // Вопросы государственного и муниципального управления. 2009. No 3, стр. 47-70.
4. *Paying Taxes 2018*. (Study by PwC and World Bank Group). <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Special-Reports/2018-Paying-Taxes.pdf>
5. Михаил Мишустин рассказал о цифровизации работы Налоговой службы на Всероссийском налоговом форуме https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/9195163/
6. Осетрова Н.И. Генезис терминов "налоговая система", "налогообложение", "налоговое администрирование" // Вестник Финансовой Академии, 2008, № 1 (45) стр. 75-85.
- Ekaterinburg. Izd-vo Ural. gos. ekon. Un-ta.
3. Afanas'ev M.P., Afanas'ev Ya.M. (2009). Metodologicheskie i teoreticheskie osnovy formulirovki zakona A.Vagnera. Podkhody k ego testirovaniyu. [Methodological and theoretical foundations of the formulation of A. Wagner's law. Approach to testing it]. *Voprosy gosudarstvennogo i munitsipal'nogo upravleniya* (3), 47-70.
4. *Paying Taxes 2018*. (Study by PwC and World Bank Group). <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Special-Reports/2018-Paying-Taxes.pdf>
5. Mikhail Mishustin rasskazal o tsifrovizatsii raboty Nalogovoy sluzhby na Vserossiyskom nalogovom forumе [Mikhail Mishustin spoke about the digitalization of the work of the Tax Service at the All-Russian Tax Forum] https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/9195163/
6. Osetrova, N.I. (2008) Genezis terminov "nalogovaya sistema", "nalogooblozhenie", "nalogovoe administrirovanie" [Genesis of terms "Tax system", "taxation", "tax administration"]. *Vestnik Finansovoy Akademii* 1(45), 75-85.