

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/1999-849X-2023-16-5-125-136  
УДК 336.221(045)  
JEL C25, E62, H24, H25

## Теория и практика определения действительного налогового обязательства индивидуального предпринимателя по НДФЛ

А.В. Ильин

Сибирский институт управления — филиал РАНХиГС, Новосибирск, Россия

### АННОТАЦИЯ

*Предмет исследования* — механизм исчисления налоговыми органами НДФЛ для индивидуальных предпринимателей, применяемый в налоговой системе России при осуществлении налогового контроля. Автор выполняет аналитическую задачу, состоящую в формулировании актуальной и острой проблемы завышенного исчисления налоговыми органами НДФЛ для индивидуальных предпринимателей, и устанавливает оптимальный путь ее решения, что является *целью работы*. В ходе исследования на основе рассмотрения результатов налогообложения индивидуальных предпринимателей, анализа нормативно-правовой базы выяснено, что при осуществлении налогового контроля налоговые органы не в полной мере учитывают расходы индивидуальных предпринимателей, что становится причиной искусственного завышения для них чистого дохода и, следовательно, экономически необоснованного налогообложения. Таким образом, установлено, что практика налогового контроля вступают в противоречие с теорией налогообложения. В статье *сделаны выводы* о том, что должно быть исключено из практики налогообложения индивидуальных предпринимателей произвольное манипулирование расходами со стороны налоговых органов, превращающее зачастую НДФЛ в налог с валового дохода. Для этого предложено упразднить положение Налогового кодекса Российской Федерации о 20%-ном профессиональном налоговом вычете по НДФЛ для индивидуальных предпринимателей и использовать вместо него расчетный метод при определении их доходов.

**Ключевые слова:** профессиональный налоговый вычет; действительное налоговое обязательство; налогообложение доходов индивидуального предпринимателя; расчетный метод; индивидуальные предприниматели

**Для цитирования:** Ильин А.В. Теория и практика определения действительного налогового обязательства индивидуального предпринимателя по НДФЛ. *Экономика. Налоги. Право.* 2023;16(5):125-136. DOI: 10.26794/1999-849X-2023-16-5-125-136

## ORIGINAL PAPER

## Theory and Practice of Determining the Actual Tax Liability of an Individual Entrepreneur on Personal Income Tax

A.V. Ilyin

Siberian Institute of Management — Branch of RANEPA, Novosibirsk, Russia

### ABSTRACT

*The subject of the study* is the mechanism for calculating personal income tax by tax authorities for individual entrepreneurs, used in the tax system of Russia in the implementation of tax control. The author solved an analytical problem consisting in the formulation of an urgent and acute problem of excessive calculation of personal income tax by tax authorities for individual entrepreneurs, and determined the optimal way to eliminate it. *The purpose of the work* is to establish the optimal way to solve the problem of excessive calculation of personal income tax by tax authorities in relation to individual entrepreneurs in the implementation of tax control. In the course of the study, based on the consideration of the results of taxation of individual entrepreneurs, analysis of the regulatory framework, it was found out that when tax control is carried out, the tax authorities do not fully take into account the expenses of individual

entrepreneurs, which causes artificial overestimation of net income for them and, consequently, economically unjustified taxation. Thus, it is established that the practice of tax control contradicts the theory of taxation. *The article concludes* that arbitrary manipulation of expenses by the tax authorities, which often turns personal income tax into a tax on gross income, should be excluded from the practice of taxation of individual entrepreneurs. To do this, it is proposed to abolish the provision of the Tax Code of the Russian Federation on the 20% professional personal income tax deduction for individual entrepreneurs and use the calculation method instead when determining their income.

**Keywords:** professional tax deduction; valid tax liability; taxation of income of an individual entrepreneur; calculation method; individual entrepreneurs

**For citation:** Ilyin A.V. Theory and practice of determining the actual tax liability of an individual entrepreneur on personal income tax. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economics, taxes & law*. 2023;16(5):125-136. (In Russ.). DOI: 10.26794/1999-849X-2023-16-5-125-136

## ВВЕДЕНИЕ

Современное государство заинтересовано в развитии предпринимательства для создания новых рабочих мест, повышения занятости населения [1], стимулирования экономического роста и увеличения налоговой базы [2; 3]. Поэтому оно в отношениях по установлению, введению и взиманию налогов, проведению налогового контроля обязано обеспечивать баланс частных и публичных интересов и соблюдать разработанные экономической наукой принципы налогообложения.

Одной из форм бизнеса является осуществление предпринимательской деятельности физическими лицами, зарегистрированными в качестве индивидуальных предпринимателей, умеренное, экономически обоснованное налогообложение которых, обуславливают повышение их активности [4].

В налоговых системах зарубежных стран для индивидуальных предпринимателей предусмотрено применение подоходного налога, являющегося прямым личным налогом с реально полученного чистого дохода.

В экономических исследованиях зарубежных ученых доказывается, что рост налоговой нагрузки на индивидуальных предпринимателей препятствует развитию их бизнеса, хотя и может иметь некоторый положительный эффект [5]. Чрезмерно высокий подоходный налог сдерживает активность индивидуальных предпринимателей и тормозит инвестирование.

Авторы эмпирических работ [6] указывают на отрицательные последствия высокого налогообложения для предпринимательской активности. При высоком налогообложении физические лица оценивают ожидаемую полезность от своей деятельности и выбирают работу по найму, где доходы выше, а потенциальные риски и различные издержки ниже [7]. Кроме того, у индивидуальных предпринима-

телей рост налогообложения вследствие проведения налоговой проверки и начисления налоговым органом подоходного налога также является фактором, способствующим сокращению занятости и инвестиций, особенно в период экономического спада и падения доходов [8].

Повышение государством налоговой нагрузки может быть нивелировано уклонением индивидуальных предпринимателей от уплаты налогов, чему способствуют высокий уровень коррупции, лояльное отношение общества, низкая вероятность проведения налогового контроля и выявления налоговых правонарушений. В такой ситуации недостаточная институциональная среда создает для индивидуальных предпринимателей невысокие налоговые риски и неравное налогообложение [9; 10].

В теории налогообложения представители русской финансовой школы неоднократно указывали на необходимость взимания налога с чистого дохода [11; 12; 13] — средств, оставшихся в активе предпринимателя после уплаты налогов и вычета всех возможных затрат, в том числе расходов на зарплату персонала и закупку товаров. Они полагали, что налог не должен взиматься с валового дохода, поскольку он будет уменьшать ту его часть, которая предназначена для покрытия издержек производства.

Исчисление налога не с чистого дохода подрывает возможности расширенного воспроизводства, приводит к неплатежеспособности налогоплательщиков, истощает источники государственных доходов, нарушает принцип равномерности и справедливости налогообложения.

Налоговая система России для индивидуальных предпринимателей, применяющих общий режим налогообложения либо переводимых налоговыми органами со специального режима налогообложе-

ния на общий режим налогообложения, предусматривает взимание НДС, в котором объектом налогообложения признается полученный доход. При этом подразумевается, что применяемый для исчисления НДС доход является чистым, а не валовым, и в целях налогообложения учитываются все произведенные индивидуальными предпринимателями производственные расходы.

Состав расходов определяется налогоплательщиком самостоятельно в порядке, аналогичном определению расходов для целей налогообложения, установленному для организаций по налогу на прибыль организаций. При принятии положений главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ), касающихся расходов индивидуальных предпринимателей, законодатель предусмотрел в 2001 г. использование при налогообложении профессиональных налоговых вычетов из налогооблагаемой базы, т.е. расходов, которые непосредственно связаны с предпринимательской деятельностью и могут быть документально подтверждены.

При последующей практике налогообложения право индивидуального предпринимателя на профессиональный налоговый вычет стало носить заявительный характер и должно быть отражено в налоговой декларации по НДС и исключало обязанность налогового органа при осуществлении налогового контроля исчислять НДС в виде соответствующей разницы.

Анализ практики налогообложения доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих общий режим налогообложения, демонстрирует необъективное определение налоговыми органами действительной налоговой обязанности налогоплательщиков. Высокое прямое налогообложение НДС, противоречащее экономическому содержанию налога, также происходит при изменении налоговым органом у проверяемого индивидуального предпринимателя специального режима налогообложения на общий режим налогообложения.

Для налоговой системы России имеют значение не только развитие цифровых платформ для удобства проведения налогового платежа и налогового контроля, но и экономическая обоснованность взимаемых налогов, достоверность их исчисления, определение налоговыми органами не завышенных, а действительных налоговых обязательств физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность.

## РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

В отношении индивидуальных предпринимателей правила исчисления НДС должны соответствовать разработанным экономической наукой принципам налогообложения, включая те из них, которые зафиксированы в основных началах законодательства о налогах и сборах.

Понятие действительного налогового обязательства индивидуального предпринимателя по НДС формируется исходя из субъекта налога, особенностей ведения предпринимательской деятельности, связанной с систематическим приобретением и реализацией товаров, работ, услуг в течение налогового периода, и экономического основания налога, под которым понимается полученный чистый доход налогоплательщика или наличие у него имущества, дохода или иного основания, имеющего стоимостные, количественные или иные характеристики.

Исходя из выводов, сделанных в теории налогообложения в XIX в. А.А. Исаевым, И.И. Янжулом и Н.И. Тургеневым, налоговое обязательство индивидуального предпринимателя по НДС всегда должно определяться как разница между доходами и расходами, исчисляться с действительной величины полученного чистого дохода. У индивидуального предпринимателя налоговое обязательство по НДС не может носить конфискационный характер, искажать экономическую сущность налога для субъекта, осуществляющего предпринимательскую деятельность и постоянно несущего производственные расходы.

Налоговая система России не предполагает взимание НДС с валового дохода индивидуальных предпринимателей по налоговой ставке 13%.

Обратимся к простому и понятному примеру. Если индивидуальный предприниматель приобретает товар за 900 руб., продает его за 1000 руб., то действительное налоговое обязательство индивидуального предпринимателя по НДС составляет 13 руб.  $[(1000 - 900) \times 13\%]$ . Не может признаваться действительным налоговым обязательством индивидуального предпринимателя по НДС исчисление налога налоговым органом как  $1000 \times 13\% = 130$  руб. Рыночная стоимость товара в данном случае не учитывается, и НДС при таком исчислении отличается в десять раз.

Аналогичным образом нельзя признать действительным налоговым обязательством индивидуального предпринимателя по НДС его исчисление налоговым органом с учетом 20% профессиональ-

ного налогового вычета  $(1000 - 200) \times 13\% = 104$  руб. Указанный подход в отношении индивидуального предпринимателя в рассматриваемом примере не предполагает полного учета в целях налогообложения рыночной стоимости товара и влечет завышение НДС в восемь раз.

Обращает на себя внимание и определенным образом иллюстрирует исследуемую проблему резкий рост результатов выездных налоговых проверок. Из отчета 2-НК следует начисление налоговыми органами в среднем на одну выездную налоговую проверку, проведенную у индивидуального предпринимателя, в 2012 г. 1006,8 тыс. руб. (налоги составляют 738,6 тыс. руб.), в 2021 г. — 11871,4 тыс. руб. (налоги составляют 8094,9 тыс. руб.). Получается, что за девять лет результаты выездных налоговых проверок индивидуальных предпринимателей выросли почти в 12 раз на фоне неизменных элементов налогообложения по НДС в налоговой системе России.

Для сравнения у организаций в среднем на одну выездную налоговую проверку налоговые органы начисляли в 2012 г. 6661,3 тыс. руб., (налоги составляют 5070,4 тыс. руб.), в 2021 г. — 51124,6 тыс. руб. (налоги составляют 34156,6 тыс. руб.). Следовательно, за девять лет результаты выездных налоговых проверок организаций выросли в 7,6 раза. Таким образом, у индивидуальных предпринимателей по сравнению с организациями наблюдается в 1,6 раза более высокая динамика роста начисленных налоговыми органами налогов, в том числе НДС, что косвенно доказывает искусственное завышение налоговыми органами их доходов и экономически необоснованное налогообложение.

В экономической науке определение действительного налогового обязательства индивидуального предпринимателя по НДС нужно рассматривать в качестве важной и непосредственной обязанности налогового органа. Проведение налоговой проверки обязывает налоговой орган устанавливать все факты хозяйственной жизни, оказывающие влияние на расходы индивидуального предпринимателя, и определять для него действительный размер НДС исходя из достоверного чистого дохода. У налогового органа по окончании налоговой проверки должна формироваться полная информация, подтвержденная совокупностью документов, о фактической деятельности индивидуального предпринимателя, осуществленной в проверенной в налоговых пе-

риодах, а не только информация, которая касается валового дохода.

Установление налоговым органом каких-либо умышленных действий индивидуального предпринимателя в целях сокращения суммы НДС не исключает его обязанности определения действительного размера налогового обязательства индивидуального предпринимателя и не может считаться основанием для его завышенного искажения.

В налоговой системе России завышенное искажение налогового обязательства наиболее характерно для случаев непринятия налоговым органом профессиональных налоговых вычетов по НДС по хозяйственным операциям приобретения товаров, работ, услуг индивидуального предпринимателя у проблемного контрагента с одновременным полным учетом доходов, полученных индивидуальным предпринимателем от реализации третьим лицам указанных товаров, работ, услуг.

При определении размера НДС при реализации налогового контроля налоговые органы применяют прямой метод, основанный на исследовании первичных учетных документов, полученных от проверяемого индивидуального предпринимателя. В силу различных причин в отношениях налогового контроля стали обычным явлением отказы налогового органа в учете в целях налогообложения различных сумм документально подтвержденных расходов налогоплательщика.

На основании доказательства необоснованности заявления налогоплательщиком в налоговой декларации тех или иных понесенных расходов налоговый орган полностью исключает для целей налогообложения суммы, уплаченные индивидуальным предпринимателем за приобретенные товары, работы, услуги. В то же время в полном объеме учитываются любые доходы, которые получил индивидуальный предприниматель от реализации третьим лицам спорных товаров, работ, услуг. Таким образом, утрачивается непосредственная связь между доходами и расходами, появляется расхождение в признании для целей налогообложения доходов индивидуальных предпринимателей в стоимости одних и тех же товаров, работ, услуг.

В качестве бесспорных и убедительных доказательств завышенного исчисления налоговыми органами НДС, указывающих на наличие в налогообложении доходов индивидуальных предпринимателей серьезных проблем, выступают акты выездных налоговых проверок. Поскольку

Таблица 1 / Table 1

**Анализ материалов налоговых проверок о расхождениях в признании для целей налогообложения доходов индивидуальных предпринимателей стоимости одних и тех же товаров, работ, услуг / Analysis of the materials of tax audits on discrepancies in recognition for the purpose of taxation of income of sole proprietor of the cost of the same goods, works, services**

Источник / Source	Сумма НДФЛ, начисленного налоговым органом, тыс. руб. / The amount of personal income tax (PIT) accrued by the tax authority, RUB '000	Количество проблемных контрагентов у проверяемого индивидуального предпринимателя / The number of problematic counterparties in the inspected sole proprietor	Налоговый спор завершен в пользу / The tax dispute is completed in favor of
Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 12.02.2013 по делу № А39–3823/2011	1907,6	3	Индивидуального предпринимателя
Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 14.07.2014 по делу № А35–2165/2013	6604,7	4	Индивидуального предпринимателя
Решение Арбитражного суда Амурской области от 02.09.2015 по делу № А04–3278/2015	1037,9	3	Налогового органа
Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 26.03.2015 по делу № А34–5166/2013	6853,0	2	Налогового органа
Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 15.07.2019 по делу № А07–22894/2018	300188,9	2	Налогового органа

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

они имеют гриф «для служебного пользования», то общедоступными, открытыми для всеобщего ознакомления и исследования доказательствами аналогичной информацией, интересной для экономической науки, являются многочисленные решения арбитражных судов по налоговым спорам. Их небольшой перечень, приведенный в настоящей статье в качестве показательных примеров (табл. 1), можно многократно продолжить.

Из содержания пяти приведенных в табл. 1 судебных актов, следует, что во всех налоговых спорах арбитражными судами зафиксировано исчисление налоговыми органами НДФЛ только с доходов, полученных индивидуальным предпринимателям при реализации товаров, работ, услуг, и не приняты расходы индивидуальных предпринимателей на приобретение данных товаров, работ, услуг. Именно

данный факт послужил основанием для обращения пяти индивидуальных предпринимателей, проживающих в разных регионах страны, в арбитражные суды. Следовательно, практика налогообложения доходов индивидуальных предпринимателей допускает серьезное противоречие между наличием у налогоплательщика экономически осуществленных производственных расходов и их юридическим доказательством из-за оспаривания налоговым органом достоверности первичных учетных документов.

Таким образом, происходит существенное увеличение налоговых обязанностей индивидуальных предпринимателей при осуществлении налоговыми органами налогового контроля и НДФЛ взимается только с дохода от реализации без учета очевидных и неизбежных произведенных расходов.

В силу выводов, сделанных в теории налогообложения представителями русской финансовой школы А. А. Исаевым, И. И. Янжулом и Н. И. Тургеневым, в механизме исчисления НДФЛ должны участвовать все произведенные индивидуальным предпринимателем расходы. Согласно НК РФ состав расходов индивидуальных предпринимателей по НДФЛ аналогичен составу расходов организаций по налогу на прибыль организаций. Однако на практике расходы индивидуальных предпринимателей не всегда учитываются. Имеющийся в НК РФ механизм исчисления НДФЛ, в котором предусмотрены профессиональные налоговые вычеты, выглядит как налоговая льгота [14], создавая впечатление, что налогообложению подлежит чистый доход, а на самом деле в процессе проведения налоговой проверки он может трансформироваться в доход от реализации индивидуальным предпринимателем товаров, работ, услуг.

Чистый доход напрямую зависит от полноты применения профессиональных налоговых вычетов. Поскольку подлежащий уплате в бюджет НДФЛ исходя из экономической природы налога подлежит исчислению как соответствующая разница при полном учете всех произведенных расходов, то именно наличие расходов будет тем фактором, который формирует полноценный, сбалансированный и эффективный механизм налогообложения доходов индивидуального предпринимателя.

Расходы выступают необходимым и обязательным элементом НДФЛ для индивидуальных предпринимателей, а не налоговой льготой. В противном случае без профессиональных налоговых вычетов НДФЛ становится не налогом на чистый доход для субъекта, осуществляющего предпринимательскую деятельность и регулярно реализующего расходные хозяйственные операции, а чрезмерным и несправедливым налогом, взимаемым с валового дохода, полученного при реализации товаров, работ, услуг.

### **ПРАВО ИНДИВИДУАЛЬНОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯ НА ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЙ НАЛОГОВЫЙ ВЫЧЕТ**

Использование профессиональных налоговых вычетов по НДФЛ считается правом индивидуального предпринимателя, которое носит сугубо заявительный характер и подлежит обязательному отражению в налоговой декларации по НДФЛ. Такой подход государства допустим только в налоговых

отношениях по самостоятельному исчислению НДФЛ индивидуальными предпринимателями и совершенно не приемлем для налоговых отношений при осуществлении налоговыми органами налогового контроля.

Построение удобного для налоговых органов налогового контроля приводит к тому, что задачей налогового органа при проведении камеральных и выездных налоговых проверок становится лишь определение дохода, полученного индивидуальным предпринимателем при реализации товаров, работ, услуг, и применение к нему 13% налоговой ставки НДФЛ. В налоговой системе России у налогового органа отсутствует обязанность по самостоятельному определению размера профессиональных налоговых вычетов, не задекларированных индивидуальным предпринимателем в налоговой декларации по НДФЛ, истребованию у контрагентов первичных учетных документов, доказывающих размер профессиональных налоговых вычетов налогоплательщика. Иными словами, у налогового органа отсутствует обязанность определения действительного чистого дохода у проверяемого индивидуального предпринимателя.

При осуществлении налогового контроля у индивидуальных предпринимателей по НДФЛ налоговые органы по общему правилу не используют расчетный метод для установления размера профессиональных налоговых вычетов. Такой подход объясняется наличием в НК РФ особого правила о 20%-ном определении размера расходов индивидуального предпринимателя от полученного дохода.

Подобное несбалансированное правило, поддерживаемое в экономической литературе [15] с 2001 г., серьезно ухудшает положение индивидуальных предпринимателей и ведет к завышенному исчислению НДФЛ с дохода, который налогоплательщиками не получен. Наличие в НК РФ особого правила о 20%-ном значении профессионального налогового вычета также способствует превращению НДФЛ в налог с валового дохода. В итоге имеется явная опасность значительного роста налоговой нагрузки для индивидуальных предпринимателей, у которых при осуществлении налоговыми органами налогового контроля установлено необоснованное применение специальных режимов налогообложения.

Такая же картина наблюдается при осуществлении налоговыми органами налогового контроля дробления бизнеса, когда для начисления НДФЛ налоговый орган определяет доход индивидуаль-

Таблица 2 / Table 2

**Анализ материалов выездных налоговых проверок о применении налоговыми органами индивидуальным предпринимателям 20% профессионального налогового вычета по НДФЛ / Analysis of materials of on-site tax audits on the application of 20% professional personal income tax deduction by tax authorities to sole proprietor**

Источник / Source	Сумма начисленного налоговым органом НДФЛ, тыс. руб. / The amount of personal income tax (PIT) accrued by the tax authority, RUB '000	Размер профессиональных налоговых вычетов индивидуального предпринимателя по данным налогового органа / The amount of professional tax deductions of the sole proprietor according to the tax authority	Налоговый спор завершен в пользу / The tax dispute is completed in favor of
Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 22.03.2012 по делу № А45–13520/2012	519,8	20% от дохода	Индивидуального предпринимателя
Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 05.03.2015 по делу № А45–6837/2014	925,8	20% от дохода	Индивидуального предпринимателя
Решение Арбитражного суда Архангельской области от 17.07.2019 по делу № А05–3717/2019	14 342,3	20% от дохода	Индивидуального предпринимателя
Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 23.09.2019 по делу № А12–35735/2018	4 228,1	20% от дохода	Индивидуального предпринимателя
Решение Арбитражного суда Челябинской области от 13.02.2020 по делу № А76–28804/2019	637,33	20% от дохода	Индивидуального предпринимателя

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

ного предпринимателя с выручки от реализации, полученной подконтрольными взаимозависимыми лицами, которые незаконно применяли специальные налоговые режимы. Здесь завышенное начисление НДФЛ происходит не по причине отсутствия первичных учетных документов о произведенных расходах, а в силу иной квалификации налоговыми органами деятельности индивидуальных предпринимателей, как подлежащей налогообложению в рамках общей системы.

Из-за отсутствия в налоговой системе России должной гармонизации разных режимов налогообложения экономическая налоговая ставка у индивидуальных предпринимателей имеет завышенное значение. Полное либо частичное отсутствие пер-

вичных учетных документов выступает причиной начисления НДФЛ индивидуальным предпринимателям, являющимся субъектами малого предпринимательства, по общему режиму налогообложения с валового дохода без предоставления объективно неизбежных расходов, зачастую даже не оспариваемых налоговыми органами. Если дать оценку материалам налоговых проверок на предмет сформированных налоговыми органами показателей рентабельности индивидуальных предпринимателей и налоговой нагрузки, то выявляются серьезные проблемы с определением их действительной налоговой обязанности.

Рентабельность индивидуальных предпринимателей, определяемая налоговыми органами, бу-

дет значительно отличаться в большую сторону от данных Росстата, указывая на системные проблемы в механизме исчисления НДС. При изменении индивидуальным предпринимателем режима налогообложения налоговые органы при доначислении НДС регулярно применяют несоразмерный, недостоверный и несправедливый 20%-й профессиональный налоговый вычет, что не может не вызывать налоговые споры.

В табл. 2 представлена лишь малая часть примеров оспаривания индивидуальными предпринимателями в арбитражных судах размера профессионального налогового вычета.

Должен настораживать сам факт многократно повторяющегося признания арбитражными судами незаконности определения налоговыми органами размеров профессиональных налоговых вычетов, в том числе в последние годы. Он убедительно доказывает наличие проблем в механизме исчисления НДС для индивидуальных предпринимателей. Ввиду того что далеко не все индивидуальные предприниматели обращаются в арбитражные суды, значительное количество проведенных у них налоговых проверок остается без судебной оценки экономической обоснованности профессиональных налоговых вычетов, сформированных налоговыми органами.

### НАЛОГОВЫЕ СПОРЫ, КАСАЮЩИЕСЯ ИЗМЕНЕНИЯ НАЛОГОВЫМИ ОРГАНАМИ РЕЖИМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Обратимся к двум примерам налоговых споров, указанных в табл. 2, постановлениям Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 22.03.2012 по делу № А45–13520/2012 и от 05.03.2015 по делу № А45–6837/2014, касающихся оспаривания индивидуальными предпринимателями НДС из-за изменения налоговыми органами режима налогообложения. Сравнительный анализ экономических показателей по данным налогоплательщиков и налоговых органов по ним представлен в табл. 3.

В первом налоговом споре, переквалифицировав хозяйственные операции налогоплательщика с розничной купли-продажи товаров на поставку товаров, налоговый орган признал незаконным применение индивидуальным предпринимателем единого налога на вмененный доход (далее — ЕНВД) и исчислил НДС. Учитывая отсутствие у инди-

видуального предпринимателя в период проведения выездной налоговой проверки расходных документов, налоговый орган применил правило о 20%-м профессиональном налоговом вычете от установленной суммы дохода.

Таким образом, согласно данным налогового органа индивидуальный предприниматель, осуществляющий в сельской местности продажу товаров в розницу, в 2009 г. получил доход в сумме 3 999 045 (4 329 706 – 999 761). Поскольку в арбитражном суде факт осуществления индивидуальным предпринимателем расходов по приобретению продаваемых товаров в сумме 4 329 706 руб. доказан, то фактическая ставка исчисленного налоговым органом НДС составила 77,6% (519 876 / 669 102), а не 13%, как предусмотрено НК РФ.

Рентабельность деятельности индивидуального предпринимателя в проверяемый период определена налоговым органом в  $400\% (3\,999\,046 / 999\,761) \times 100\%$ . Отношение всех исчисленных налоговым органом сумм НДС, пеней и налоговых санкций (519 876 + 67 405 + 259 938) к фактическому доходу налогоплательщика составило 126,6%.

Во втором налоговом споре, переквалифицировав хозяйственные операции с бытового подряда на подряд, налоговый орган признал незаконным применение индивидуальным предпринимателем ЕНВД и исчислил НДС. Учитывая отсутствие у индивидуального предпринимателя в период проведения выездной налоговой проверки расходных документов, налоговый орган применил правило о 20%-ном профессиональном налоговом вычете от установленной суммы дохода. В результате, по данным налогового органа индивидуальный предприниматель, осуществляющий в 2009–2012 гг. сборку мебели, приобретенной покупателями в разобранном виде, получил доход в сумме 7 122 232 (8 902 790 – 1 780 558). Поскольку в арбитражном суде факт осуществления индивидуальным предпринимателем транспортных расходов, расходов по приобретению различных материалов в сумме 7 910 557 руб. доказан, то фактическая ставка исчисленного налоговым органом НДС составила 93,3% (925 890 / 992 233), а не 13%, как предусмотрено НК РФ.

Рентабельность деятельности индивидуального предпринимателя в проверяемый период определена налоговым органом в  $400\% (7\,122\,232 / 1\,780\,558) \times 100\%$ . Отношение всех исчисленных налоговым органом сумм НДС, пеней и налоговых санкций

Таблица 3 / Table 3

**Сравнительный анализ экономических показателей по данным налогоплательщиков и налоговых органов / Comparative analysis of economic indicators according to tax-payers and tax authorities**

Показатели / Indicators	Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 22.03.2012 по делу № А45–13520/2012 2012 / Resolution of the Federal Arbitration Court of the West Siberian District of March 22, 2012 in case No. A45–13520/2012	Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 05.03.2015 по делу № А45–6837/2014 / Resolution of the Federal Arbitration Court of the West Siberian District of March 5, 2015 in case No. A45–6837/2014
Доходы, руб.	4 998 808	8 902 790
Профессиональные налоговые вычеты по данным налогоплательщика, руб.	4 329 706	7 910 557
Профессиональные налоговые вычеты по данным налогового органа, руб.	999 761	1 780 558
Налоговая база по данным налогоплательщика, руб.	669 102	992 233
Налоговая база по данным налогового органа, руб.	3 999 045	7 122 232
НДФЛ по данным налогоплательщика, руб.	86 983	128 990
НДФЛ по данным налогового органа, руб.	519 876	925 890
Сумма пени, руб.	67 405	86 411
Сумма санкций, руб.	259 938	462 945
Отношение начисленных налоговым органом сумм к действительной налоговой базе, %	126,6	148,6
Рентабельность по данным налогового органа, %	400	400

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

(925 890 + 86 411 + 462 945) к фактическому доходу налогоплательщика составило 148,6%.

Безусловно, у индивидуального предпринимателя, осуществляющего в России законную экономическую деятельность, расходы не могут составлять 20% от полученных доходов. Такой заниженный размер расходов, не имеющий экономического обоснования, не может применяться в будущем.

Для решения обсуждаемой проблемы требуется установить в НК РФ для налоговых органов обя-

занность при осуществлении налогового контроля определять реально полученный индивидуальным предпринимателем чистый доход и исчислять действительное налоговое обязательство. Целесообразно определять расходы индивидуально-го предпринимателя по НДФЛ не в заниженном 20%-ном размере от дохода, а расчетным методом, используя данные о проверяемом индивидуальном предпринимателе и иных аналогичных налогоплательщиках [16].

Таблица 4 / Table 4

Расчет средней суммы профессиональных налоговых вычетов по аналогичным индивидуальным предпринимателям / Calculation of the average amount of professional tax deductions for similar sole proprietor

Год / Year	Аналогичный индивидуальный предприниматель № 1 / Similar sole proprietor No. 1		Аналогичный индивидуальный предприниматель № 2 / Similar sole proprietor No. 2		Средний показатель / The average indicator		Средняя сумма профессиональных налоговых вычетов на 1 чел. / The average amount of professional tax deductions for 1 person
	Профессиональные налоговые вычеты, руб. / Professional tax deductions, rub.	Численность работников, чел. / Number of employees, people.	Профессиональные налоговые вычеты, руб. / Professional tax deductions, rub.	Численность работников, чел. / Number of employees, people.	Профессиональные налоговые вычеты, руб. / Professional tax deductions, rub.	Численность работников, чел. / Number of employees, people.	
2020	29 301 863	6	32 907 371	6	31 104 617	6	5 184 103
2021	31 615 601	6	30 491 047	6	31 053 324	6	5 175 554

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

Таблица 5 / Table 5

Расчет суммы профессиональных налоговых вычетов проверяемого индивидуального предпринимателя / Calculation of the amount of professional tax deductions of the audited sole proprietor

Период / Period	Средняя сумма профессиональных налоговых вычетов на 1 человека / The average amount of professional tax deductions for 1 person	Численность работников проверяемого индивидуального предпринимателя / Number of employees of the audited sole proprietor	Сумма профессиональных налоговых вычетов проверяемого индивидуального предпринимателя / The amount of professional tax deductions of the audited sole proprietor
2020	5 184 103	6	31 104 617
2021	5 175 554	6	31 053 324

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

### РАСЧЕТ СУММЫ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ ВЫЧЕТОВ ПРОВЕРЯЕМОГО ИНДИВИДУАЛЬНОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯ

Для налоговых органов при осуществлении налогового контроля исчисление сумм НДФЛ должно стать более трудоемким, а для проверяемых индивидуальных предпринимателей — достоверным, реальным и справедливым процессом. Определение действительного налогового обязательст-

ва индивидуального предпринимателя по НДФЛ в налоговой системе России, по нашему мнению, несоизмеримо важнее налогового контроля.

Расчетный метод исчисления НДФЛ основывается на данных, частично полученных налоговым органом от проверяемого индивидуального предпринимателя, и на сведениях об аналогичных индивидуальных предпринимателях, количество которых не может быть менее двух, что чрезмерно не осложняет налоговый контроль и обеспечивает баланс частных и публичных интересов в налогообложении.

Расчетный метод направлен на реконструкцию НДФЛ проверяемого индивидуального предпринимателя и получение обоснованного объективного чистого дохода, приближенного к результатам его предпринимательской деятельности.

Информация и документы о проверяемом индивидуальном предпринимателе должна иметь приоритетный характер по отношению к информации и документам аналогичных индивидуальных предпринимателей.

Критериями установления аналогичности деятельности индивидуального предпринимателя могут выступать:

- 1) вид осуществляемой экономической деятельности;
- 2) объем дохода, полученного от реализации товаров, работ, услуг;
- 3) среднесписочная численность работников;
- 4) система налогообложения;
- 5) регион осуществления предпринимательской деятельности.

Методика определения налоговых обязательств индивидуального предпринимателя по НДФЛ предполагает исчисление совокупных величин профессиональных налоговых вычетов и численности работников аналогичных индивидуальных предпринимателей путем суммирования указанных показателей. Затем определяются величины средних показателей профессиональных налоговых вычетов, которые рассчитываются путем деления совокупной величины профессиональных налоговых вычетов и численности работников на количество аналогичных индивидуальных предпринимателей. Далее выявляется величина среднего показателя профессиональных налоговых

вычетов на одного человека путем деления среднего показателя профессиональных налоговых вычетов на средний показатель численности работников (табл. 4). После этого устанавливается величина показателя расчетных профессиональных налоговых вычетов путем умножения средней величины профессиональных налоговых вычетов на одного человека на численность работников проверяемого индивидуального предпринимателя (табл. 5).

Исчисленная расчетным методом сумма профессиональных налоговых вычетов проверяемого индивидуального предпринимателя уменьшает его доходы от предпринимательской деятельности. При отсутствии учета доходов у проверяемого индивидуального предпринимателя они могут быть установлены налоговым органом с использованием расчетного метода.

## ВЫВОДЫ

Развитие в обществе дискуссии по проблеме завышенного исчисления НДФЛ с индивидуальных предпринимателей налоговыми органами при осуществлении налогового контроля должно привести к изменению НК РФ и практики налогообложения. Целесообразно обязать налоговые органы определять чистый доход индивидуального предпринимателя и его действительное налоговое обязательство по НДФЛ. Следует отменить правило НК РФ о 20%-ном профессиональном налоговом вычете индивидуального предпринимателя по НДФЛ и исчислять налог расчетным методом на основании данных о проверяемом индивидуальном предпринимателе и иных аналогичных индивидуальных предпринимателей.

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ / REFERENCES

1. Tervo H. Regional unemployment, self-employment and family background. *Applied Economics*. 2006;38(9):1055–1062.
2. Carree M.A., Thurik A.R. The impact of entrepreneurship on economic growth in Acs Z.J., Audretsch D.B., eds. *Handbook of entrepreneurship research*, Springer; 2003:437–471.
3. Acs Z. How is entrepreneurship good for growth? *Innovations: technology, governance, globalization*. 2006;(1):97–107.
4. Kreft S.F., Sobel R.S. Public Policy Entrepreneurship, and Economic Freedom. *Cato Journal*. 2005;25(3):595–616.
5. Da Rin M., Di Giacomo M., Sembenelli A. Entrepreneurship, firm entry, and the taxation of corporate income: Evidence from Europe. *Journal of public economics*. 2011;95(9–10):1048–1066.
6. Gentry W.M., Hubbard R.G. Tax policy and entrepreneurial entry. *American Economic Review*. 2000;90(2):283–287.
7. Cullen J.B., Gordon R.H. Taxes and entrepreneurial risk-taking: Theory and evidence for the US. *Journal of Public Economics*. 2007;91(7–8):1479–1505.

8. Burke A. E., Fitzroy E. R., Nolan M. A. When less is more: distinguishing between entrepreneurial choice and performance. *Oxford Bulletin of Economics and Statistics*. 2000;62(5):565–587.
9. Belitski M., Chowdhury E., Desai S. Taxes, corruption, and entry. *Small Business Economics*. 2016;47(1):201–216.
10. Жук А. А. 2012. «Налоговая ловушка» развития предпринимательства в России. *Вопросы экономики*. 2012;(2):132–139.  
Zhuk A. A. 2012. The “Tax trap” of business development in Russia. *Economicheskies voprosy = Economic issues*. 2012;(2):132–139. (In Russ.).
11. Исаев А. А. *Очерки теории и политики налогов*. Ярославль; 1887.  
Isaev A. A. *Essays on Tax Theory and Policy*. Yaroslavl; 1887. (In Russ.).
12. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: Учение об обыкновенных доходах. СПб.: тип. М. Стасюкевича; 1890.  
Yanzhul I. I. Basic principles of financial science: The doctrine of ordinary income. St. Petersburg: type. M. Stasyukevich, 1890. (In Russ.).
13. Тургенев Н. И. Опыт теории налогов. М.; 1937.  
Turgenev N. I. Experience in tax theory. Moscow, 1937. (In Russ.).
14. Троянская М. А. Развитие конкуренции в сфере налогообложения на основе регулирования налоговой устойчивости субъектов РФ. М.: Перо; 2017.  
Troyanskaya M. A. Development of competition in the field of taxation on the basis of regulation of the tax stability of the subjects of the Russian Federation. Moscow: Pero, 2017. (In Russ.).
15. Киселевич Т. И. Особенности применения расчетного метода при исчислении налогов. *Инновационное развитие экономики*. 2017;(4):41–50.  
Kiselevich T. I. Features of the application of the calculation method in the calculation of taxes. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki = Innovative development of the economy*. 2017(4):41–50. (In Russ.).
16. Золотарева А. Б., Михайлова М. Н., Уиллсон Е. В. Проблемы исчисления налога расчетным путем и изменения юридической квалификации сделки или статуса и характера деятельности налогоплательщика. М.: РАНХиГС; 2014.  
Zolotareva A. B., Mikhailova M. N., Willson E. V. Problems of calculating tax by calculation and changing the legal qualification of a transaction or the status and nature of the taxpayer’s activity. Moscow: RANEPa; 2014. (In Russ.).

## ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

**Андрей Владимирович Ильин** — кандидат экономических наук, доцент кафедры конституционного и муниципального права Сибирского института управления — филиала Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, Новосибирск, Россия  
**Andrey V. Ilyin** — Cand. Sci. (Econ.), Assoc. Prof. of Department of Constitutional and Municipal Law of the Siberian Institute of Management — Branch of the Russian Academy of National Economy and Public Administration under the President of the Russian Federation, Novosibirsk, Russia  
<https://orcid.org/0000-0002-7257-2978>  
 Ilinav2007@mail.ru

*Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.*  
*Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.*

*Статья поступила 10.07.2023; принята к публикации 20.09.2023.*  
*Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.*  
*The article was received 10.07.2023; accepted for publication 20.09.2023.*  
*The author read and approved the final version of the manuscript.*