

Налоговая политика

УДК 336.226.11

О НЕКОТОРЫХ ВОПРОСАХ ЛОГИКИ В НАЛОГООБЛОЖЕНИИ ДОХОДОВ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

В.Н. ЕДРОНОВА,
доктор экономических наук,
профессор кафедры информационных систем
в финансово-кредитной сфере
E-mail: v.n.edronova@mail.ru
Нижегородский государственный университет
им. Н.И. Лобачевского

А.В. ТЕЛЕГУС,
кандидат экономических наук,
заведующий кафедрой
налогов и налогообложения
E-mail: a.v.telegus@mail.ru
Приволжский институт
повышения квалификации ФНС России

Налоговое законодательство России затрагивает интересы большинства граждан страны и определяет возможности пополнения бюджетов, что обуславливает повышенные требования к качеству законодательных и нормативных документов, необходимость их соответствия принципам налогообложения, важнейшим из которых является принцип справедливости и равенства. Предметом статьи является законодательство по налогу на доходы физических лиц с позиции его соответствия принципу справедливости взимания налога.

Цель исследования – оценка степени соответствия налогового законодательства принципу равенства и справедливости в области подоходного налогообложения физических лиц в России на основе анализа теоретических представлений о принципе равенства в налогообложении, сложившегося в науке финансового права, а также действующего законодательства о налогах и сборах.

В результате исследования решены следующие задачи: отражена необходимость соотношения

интересов государства и налогоплательщиков; проанализирована законодательная и нормативная база по налогообложению доходов физических лиц; установлена степень соответствия правоприменительных позиций, касающихся отдельных положений гл. 23 Налогового кодекса РФ «Налог на доходы физических лиц», требованиям правовой логики. Исследование проведено с применением общенаучных и частнонаучных методов познания, в частности формально-юридического, сравнительно-правового, а также приемов логики и сравнительного анализа.

Сделан вывод о том, что отдельные нормы гл. 23 Налогового кодекса РФ сформулированы недостаточно корректно, а их интерпретация вне системной связи с другими нормами противоречит цели соответствующих законоположений, что недопустимо с точки зрения правовой логики. Отсутствие унифицированной и гармоничной системы подоходного налогообложения осложняет как понимание, так и исполнение налогового законодательства.

Результаты могут быть использованы в дальнейших научных исследованиях принципа равенства в налоговом праве, а также при анализе и решении проблем правового регулирования налогообложения доходов физических лиц.

Ключевые слова: налог на доходы физических лиц, принцип равенства в налоговом праве, логичность налогообложения

Подходный налог имеет значительный удельный вес в доходах бюджетов практически всех государств, в развитых странах он составляет 30–40% от доходов населения. Основное преимущество налога на доходы физических лиц (НДФЛ) в том, что он является достаточно стабильным источником финансовых поступлений, поскольку плательщиками налога выступают практически все трудоспособные граждане страны. Вследствие повышения номинальных доходов населения, индексации заработной платы, ужесточения налогового контроля во всех странах наблюдается положительная динамика доли подходного налога в доходах бюджетов.

В российской налоговой системе, как и в зарубежных, НДФЛ занимает особое место, а потому становится предметом многочисленных исследований [4, 9, 10, 12, 13, 14, 15, 16, 18]. В составе налоговых поступлений в консолидированный бюджет Российской Федерации налог на доходы физических лиц в разные годы составлял от 17 до 25% от общей суммы налоговых поступлений и занимал в среднем третье место после налога на прибыль организаций и налога на добавленную стоимость. Удельный вес НДФЛ в сумме налоговых поступлений занимает примерно пятую часть не только в консолидированном бюджете РФ, но и бюджетах округов Российской Федерации. В субъектах Федерации доля налога на доходы физических лиц в налоговых доходах бюджетов еще выше. Так, в Нижегородской области свыше четверти бюджета региона формируется за счет НДФЛ¹.

Столь значительная роль налога обусловлена рядом объективных факторов. НДФЛ затрагивает интересы практически всех граждан, многообразен диапазон объектов налогообложения, налог достаточно прост в администрировании, высока доля его поступления в бюджет [7]. Необходимо

отметить также то, что налог (в большей его части) удерживается налоговыми агентами в соответствии с принципом первичного взимания налога у источника получения доходов.

Принципы налогообложения как более или менее упорядоченного и систематического изъятия части доходов населения в пользу государства, как известно, впервые изложены в рамках классической теории налогообложения Адамом Смитом, который в труде «Исследование о природе и причинах богатства народов», изданном в 1776 г., сформулировал четыре основных принципа налогообложения. Впоследствии принципы многократно детализировались и получали разную интерпретацию в трудах многих зарубежных и отечественных экономистов. Однако вслед за А. Смитом все теории налогообложения важнейшим принципом признавали равенство и справедливость налогов.

Принцип равенства означает, что право государства на сбор налогов должно в равной степени применяться ко всем гражданам; лица, находящиеся в одинаковом положении, несут одинаковые налоговые обязательства. Отказ от соблюдения принципа равенства в подходном налогообложении может привести к негативным последствиям в социальной сфере и в экономике.

Принцип равенства и справедливости налогообложения реализуется через налоговое законодательство, которое должно быть соразмерно конституционным целям и задачам, ориентироваться на человека и защиту его прав. В отношении НДФЛ должны применяться правила логики правотворчества: единообразное понимание терминов, согласованность частей правового документа и разных документов, отсутствие противоречий [11].

Рассматривая общие принципы установления налогов и сборов в Российской Федерации, Конституционный Суд РФ неоднократно подчеркивал, что формальная определенность налоговых норм предполагает их достаточную точность, чем обеспечивается их правильное понимание и применение. Расплывчатость налоговой нормы может привести к не согласующемуся с конституционным принципом правового государства произвольному и дискриминационному ее применению государственными органами и должностными лицами в их отношениях с налогоплательщиками, а также к нарушению конституционного принципа юридического равенства и вытекающего из него требования равенства налогообложения, закрепленного п. 1 ст. 3 НК РФ. Потому

¹ По данным формы 1-НМ «Отчет о начислении и поступлении налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации» ФНС России. URL: <http://www.nalog.ru>.

предусмотренный в дефектных (с точки зрения требований юридической техники) нормах налог не может считаться законно установленным².

Принцип равенства исключает придание налогам и сборам дискриминационного характера; в налогообложении равенство понимается как равномерность, нейтральность и справедливость налогообложения³.

Как справедливо подчеркивает А.В. Демин, принцип равенства налогообложения означает прежде всего запрет какой-либо дискриминации в налоговой сфере. Речь идет о формально-юридическом равенстве налогоплательщиков перед законом и судом, о равенстве их налогово-правового статуса. Равенство налогообложения – частное проявление универсального общеправового принципа формально-юридического равенства, действующего во всех отраслях современного права [8].

По мнению И.А. Урубковой, принцип равенства в налоговом праве предполагает дифференциацию в налогообложении на основании экономического положения налогоплательщика. Организация взимания налогов на «дискриминационных» основаниях, т.е. таких основаниях, которые носят субъективный характер и не связаны с имущественным положением налогоплательщика, является нарушающей начала равенства налогообложения и, как следствие, несправедливостью⁴.

В.М. Ведяхин указывает, что принципы права нельзя отрывать от деятельности государства, политики, политической власти, политической жизни в целом, поскольку власть оказывает огромное влияние на формирование и реализацию этих принципов, а они, в свою очередь, определяют границы допустимого в деятельности государственных институтов [6].

Приведенные толкования принципа равенства в налоговом праве подчеркивают его сложность и многогранность, но не отражают, на взгляд авторов, еще одного аспекта – принцип равенства должен выполнять свои функции строго с учетом правовой (юридической) логики.

В теории права существуют разные подходы к понятиям юридической (законодательной) техники.

² Постановления Конституционного Суда РФ от 08.10.1997 № 13-П, от 11.11.1997 № 16-П, от 28.03.2000 № 5-П, от 20.02.2001 № 3-П.

³ Пункт 2 Определения Конституционного Суда РФ от 29.11.2012 № 2219-О.

⁴ Урубкова И.А. Принцип справедливости в налоговом праве (на примере налога на доходы физических лиц). М., 2011. 26 с.

Но все без исключения авторы согласны с тем, что одним из основных в юридической технике является правило обеспечения логики в текстах правовых норм и определенной структуры расположения норм в тексте нормативно-правового акта [21]. Упоминание о логичности в налогообложении можно найти и в правоприменительной практике⁵.

Обратим внимание на отдельные положения гл. 23 Налогового кодекса РФ, применение которых может вызывать сомнение в соблюдении принципа логичности в отношении НДФЛ.

1. По общему правилу, установленному ч. 2 п. 2 ст. 3 Налогового кодекса РФ, не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала.

В НДФЛ принцип гражданства физических лиц заменен на так называемый нейтральный признак налогового резидентства, а все налогоплательщики НДФЛ условно делятся на две группы: резиденты и нерезиденты РФ (ст. 207 Налогового кодекса РФ). При этом налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Указанное деление влечет за собой применение различных ставок НДФЛ [17, 20]. В соответствии со ст. 224 Налогового кодекса РФ для основных доходов налоговых резидентов РФ установлена ставка в размере 13%, для доходов нерезидентов – 30%. И при применении указанных ставок в отдельных случаях могут быть созданы условия для дискриминации граждан [1].

В Определении Конституционного Суда РФ от 26.01.2010 № 123-О-О разъяснено, что законодатель дифференцировал налоговые ставки по НДФЛ по их размеру в зависимости от источника дохода и категории налогоплательщика. Кроме того, в Определении от 14.07.2011 № 949-О-О установление для нерезидентов повышенной налоговой ставки 30% не было признано дискриминационным в смысле п. 2 ст. 3 Налогового кодекса РФ. Суд отметил, что в данном случае применение дифференцированных ставок НДФЛ основано на объективном критерии, характеризующем связь физического лица с налоговой юрисдикцией Российской Федерации. Иными

⁵ Постановления Конституционного Суда РФ от 28.03.2000 № 5-П, от 19.06.2003 № 11-П; Определения от 07.02.2002 № 13-О и Верховного Суда РФ от 23.04.2014 № 78-АПГ14-10.

словами, законодатель не считает необходимым обеспечивать в налогообложении для нерезидентов тот же уровень справедливости, на который вправе рассчитывать резиденты⁶.

Вместе с тем рассмотрим такой вид дохода, как материальная выгода по заемным (кредитным) средствам (п. 1 ст. 210, подп. 1 п. 1 ст. 212 Налогового кодекса РФ). По общему правилу, материальная выгода по заемным средствам облагается НДФЛ: у нерезидента РФ по ставке 30% (п. 3 ст. 224 НК РФ); у резидента РФ – по ставке 35% (п. 2 ст. 224 Налогового кодекса РФ).

Проиллюстрируем это на примере: в августе 2014 г. на территорию России прибывает гражданин (например, Украины) и устраивается на работу. Работодатель в целях поддержания социальной защищенности работника выдает ему беспроцентный заем. В это же время аналогичный заем получает другой сотрудник работодателя – гражданин России, постоянно проживавший на ее территории.

Из норм Налогового кодекса РФ следует, что материальная выгода по заемным средствам в 2014 г. будет облагаться НДФЛ: у гражданина Украины – нерезидента РФ по ставке 30%; а у гражданина России – налогового резидента РФ – по ставке 35%!

Как указывал еще в 2006 г. М.П. Сокол (бывший руководитель Управления налогообложения доходов физических лиц Госналогслужбы России), в данном случае следует признать, что доходы налоговых резидентов РФ, перечисленные в п. 2 ст. 224 НК РФ⁷, будут облагаться налогом по ставке 35%, а нерезидентов – 30%. Таким образом, законодательно закреплена дискриминация налогового резидента Российской Федерации [19].

С учетом приведенных конституционных принципов недискриминации налогообложения, сформулированных главной судебной инстанцией государства, вполне справедливо облагать доходы своих соотечественников повышенной на 5 п.п. ставкой налога. Логично ли это с точки зрения равенства в налогообложении?

2. По рассматриваемой проблематике не может не удивлять игнорирование законодателем

⁶ Тютин Д.В. Налоговое право. Курс лекций. URL: <http://www.alleng.ru/d/jur/jur833.htm>.

⁷ К указанным доходам помимо материальной выгоды по заемным (кредитным) средствам относятся, в частности, любые выигрыши и призы, получаемые в проводимых в целях рекламы товаров конкурсах, играх и других мероприятиях; оплата работ и услуг; процентные доходы по вкладам в банках в части превышения определенных размеров и др.

основополагающей нормы абз. 2 п. 2 ст. 3 Налогового кодекса РФ в отношении недопустимости дифференциации ставок по НДФЛ в зависимости от гражданства физических лиц применительно к установлению пониженной ставки в отношении налогоплательщиков, поименованных в п. 3 ст. 224 Налогового кодекса РФ, в частности:

– иностранных граждан, осуществляющих трудовую деятельность по найму у физических лиц на основании трудового договора или гражданско-правового договора на выполнение работ (оказание услуг) для личных, домашних и иных подобных нужд, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности;

– высококвалифицированных специалистов, осуществляющих трудовую деятельность в соответствии с Федеральным законом от 25.07.2002 № 115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации».

Речь идет исключительно об иностранных гражданах, трудовые доходы которых вне зависимости от налогового статуса будут облагаться по пониженной ставке в размере 13%, в то время как аналогичные доходы гражданина России, не являющегося налоговым резидентом РФ, следует облагать по повышенной ставке 30%. Вряд ли такое положение вещей следует признать логичным.

3. В ст. 7 Налогового кодекса РФ установлено следующее: если международным договором Российской Федерации, содержащим положения, касающиеся налогообложения, установлены правила и нормы, отличающиеся от установленных Налоговым кодексом РФ, то применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации.

В связи с этим вызывает интерес норма п. 1 ст. 21 «Недискриминация» Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество от 21.04.1995 (подписанного 24.01.2006), в соответствии с которой граждане Республики Беларусь не должны подвергаться в России более обременительному налогообложению, чем граждане Российской Федерации в сходных обстоятельствах.

В соответствии с п. 1 ст. 1 Протокола к указанному Соглашению вознаграждение, получаемое физическим лицом с постоянным местом жи-

тельства в одном договариваемом государстве (Российской Федерации или Республике Беларусь) в отношении работы по найму, осуществляемой в другом договариваемом государстве в течение периода нахождения в этом государстве, составляющего не менее 183 дней в календарном году, либо непрерывно в течение 183 дней, начавшихся в предшествующем календарном году и истекающих в текущем календарном году, может облагаться налогом в данном государстве в порядке и по ставкам, предусмотренным в отношении лиц с постоянным местом жительства в этом государстве.

Пунктом 2 ст. 1 Протокола предусмотрено, что указанный налоговый режим применяется с даты начала работы по найму в другом договариваемом государстве, длительность которой, в соответствии с трудовым договором, составляет не менее 183 дней.

С учетом изложенного официальные инстанции полагают следующее: если между организацией и гражданами Республики Беларусь заключены трудовые договоры, предусматривающие работу в Российской Федерации длительностью не менее 183 дней в календарном году, указанные белорусские граждане признаются налоговыми резидентами Российской Федерации с даты начала работы по найму; и их доходы, полученные от источников в Российской Федерации, подлежат налогообложению по ставке 13%⁸.

Представим ситуацию: в январе 2014 г. в Россию прибыли два физических лица – гражданин России и гражданин Республики Беларусь, находившиеся ранее в течение более полугода в Республике Беларусь, и в этом же месяце они начинают работать по трудовому договору, заключенному на срок более одного года.

Фактически получается, что в период с января по июнь доходы гражданина России будут облагаться по повышенной ставке в размере 30% (без применения каких-либо налоговых вычетов в соответствии с п. 3 ст. 210 Налогового кодекса РФ). Доходы иностранного гражданина (нерезидента РФ) с первого месяца нахождения в России подлежат налогообложению по ставке 13% на основании п. 1 ст. 224 Налогового кодекса РФ. Более того, налоговая база у такого гражданина будет уменьшаться на сумму налоговых вычетов, установленных ст. 218–221 Налогового кодекса РФ.

⁸ Письма Минфина России от 07.10.2010 № 03-04-06/6-245, ФНС России от 14.08.2012 № ЕД-3-3/2899.

На взгляд авторов, использование фактора гражданства налогоплательщика является не только нелогичным, но и недопустимым с точки зрения налоговой недискриминации граждан России.

В такой ситуации нельзя не согласиться с российским исследователем А.И. Савицким, который на основе анализа международной практики предлагал в качестве одного из элементов алгоритма выявления случаев налоговой дискриминации ответить, в частности, на вопрос: существует ли разумное оправдание различий, отвечающее более значимым целям правового регулирования? По мнению А.И. Савицкого, критерий гражданства (национальности) не может использоваться в целях налогово-правового регулирования, поскольку налогообложение затрагивает, в первую очередь, права человека (право собственности и иные экономические права), а не гражданина, и использование данного критерия противоречит внутреннему законодательству государств и их международным обязательствам⁹.

4. Вызывает недоумение предлагаемый официальными органами режим налогообложения различного рода выигрышей, получаемых налогоплательщиками при проведении азартных игр.

Рассмотрим следующую ситуацию: физическое лицо сделало ставку в тотализаторе в азартной игре и получило выигрыш. Включается ли в налоговую базу по НДФЛ вся сумма выигрыша или только разница между суммой выигрыша и денежными средствами, внесенными в виде ставки?

Согласно подп. 5 п. 1 ст. 228 Налогового кодекса РФ физические лица, получающие выигрыши, выплачиваемые организаторами лотерей, тотализаторов и других основанных на риске игр (в том числе с использованием игровых автоматов), уплачивают налог исходя из сумм таких выигрышей.

Как отмечалось в п. 3 Определения Конституционного Суда РФ от 05.07.2001 № 162-О, понятие «выигрыш» не имеет специфического правового содержания, которое отличалось бы от общепринятого (выигрыш – это то, что приобретается в результате успешного участия в игре), а потому термин не нуждается в специальном разъяснении законодателя. При этом было подчеркнуто, что налогом облагается именно доход, получаемый в

⁹ Савицкий А.И. Режим недискриминации в налоговом праве Российской Федерации, Республики Беларусь и Республики Казахстан: сравнительно-правовое исследование. Екатеринбург, 2012. 30 с.

каждом случае выигрыша, а не прибыль – сумма, составляющая разницу, на которую доход превышает затраты: денежное выражение результата участия в игре может быть для участника игры как положительным, так и отрицательным.

Подобная точка зрения высказывалась и Минфином России¹⁰. Согласно п. 4 ст. 4 Федерального закона от 29.12.2006 № 244-ФЗ «О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации» выигрышем являются денежные средства или иное имущество, в том числе имущественные права, подлежащие выплате или передаче участнику азартной игры при наступлении результата азартной игры, предусмотренного правилами, установленными организатором азартной игры.

Таким образом, в налоговую базу по НДФЛ подлежит включению вся сумма денежных средств, полученная налогоплательщиком в виде выигрыша, без уменьшения ее на сумму соответствующей ставки.

Так, А. Анищенко приводит следующий пример [2]: налогоплательщик заключил пари с букмекерской конторой на спортивное событие. Налогоплательщиком была сделана ставка в размере 1 000 руб. Коэффициент выигрыша для данного пари составлял 1,1 (отметим, что это вероятность, близкая к 90%). Налогоплательщик выиграл пари, и букмекерская контора уплатила ему 1 100 руб.

Итак, выигрыш – 100 руб., налог – 143 руб. (1 000 руб. · 13 %). Итого чистый убыток – 43 руб. (парадоксально, но условно: входная сумма – 1 000 руб., сумма чистого выигрыша – 957 руб.).

При такой игре человек редко ограничивается одной ставкой. По статистике, 98% игроков в конце концов проигрывают. Предположим, что человек поставил в общей сложности 10 000 руб., а сумел отыграть только 5 000. И он вполне законно должен еще раз уплатить налог со своих собственных 5 000 руб.?!

Налогоплательщик логично считает, что выигрыш не включает ставки, переданной им букмекерской конторе по заключенному пари. Поэтому НДФЛ он должен уплатить с фактического дохода в размере 100 руб.

Утверждение, что выигрыш включает ставку, также кажется сомнительным. Хотя бы потому, что

¹⁰ Письма Минфина России от 24.05.2013 № 03-04-05/18657, от 14.11.2012 № 03-04-05/4-1276.

сумма выигрыша в данном примере прямо пропорциональна сумме ставки и никогда не бывает меньше нее. Экономической выгодой налогоплательщика можно назвать только то, что он получает сверх затраченных им собственных средств.

Отметим, что с 01.01.2014 вступила в силу ст. 214.7 Налогового кодекса РФ (Федеральный закон от 23.07.2013 № 198-ФЗ), в которой установлено, что при определении налоговой базы по доходам в виде выигрышей, полученных в букмекерской конторе и тотализаторе, учитываются суммы выигрышей за вычетом сумм ставок, служащих условием участия в азартных играх. Указанные в настоящей статье суммы выигрышей подлежат налогообложению у источника выплат. Соответственно, с 01.01.2014 в названном примере букмекерская контора будет удерживать НДФЛ в размере 13 руб. ((1 100 руб. – 1 000 руб.) · 13 %).

Полагаем, что данный порядок с точки зрения равномерности и конгруэнтности режима налогообложения следовало бы распространить и на доходы, получаемые налогоплательщиками в иных азартных играх, однако этого не сделано, на основании чего понять логику и целесообразность действий законодателя не представляется возможным. Уместно замечание М. Васильевой о том, что истинную волю законодателя знает, конечно же, только Господь Бог [5].

5. Недостаточно корректно сформулированы и нормы п. 13.1 ст. 217 Налогового кодекса РФ: освобождаются от обложения НДФЛ средства, полученные налогоплательщиком из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, при их целевом использовании на развитие личного подсобного хозяйства в случае соблюдения условий, установленных нормой данного пункта. В случае нецелевого использования средств, полученных из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, суммы денежных средств, использованных не по целевому назначению, учитываются при определении налоговой базы в том налоговом периоде, в котором они были получены.

Вместе с тем, по общему правилу, установленному п. 1 ст. 78 Бюджетного кодекса РФ, субсидии индивидуальным предпринимателям, физическим лицам – производителям товаров, работ, услуг предоставляются на безвозмездной и безвозвратной основе в целях возмещения затрат или недополученных доходов в связи с производством (реализацией) товаров, выполнением работ, оказанием услуг.

Из анализа действующих нормативно-правовых актов субъектов Российской Федерации в отношении предоставления субсидий на развитие личного подсобного хозяйства следует, что, как правило, в случае нецелевого использования субсидий соответствующие средства подлежат возврату в бюджет субъекта Российской Федерации¹¹.

Данная норма полностью соотносится с положениями ст. 289 Бюджетного кодекса РФ, согласно которым нецелевое использование бюджетных средств, выразившееся в направлении и использовании их на цели, не соответствующие условиям их получения, влечет изъятие в бесспорном порядке бюджетных средств, используемых не по целевому назначению.

С учетом того, что соответствующие средства будут возвращены в бюджет, их нельзя квалифицировать в качестве субсидии в смысле бюджетного законодательства и рассматривать в качестве экономической выгоды (ст. 41 Налогового кодекса РФ). Значит, применительно к рассматриваемой ситуации они не образуют дохода, подлежащего обложению НДФЛ (ст. 209 Налогового кодекса РФ), что само по себе порождает правовую коллизию с нормами п. 13.1 ст. 217 Налогового кодекса РФ.

Такой формальный подход законодателя к композиции п. 13.1 ст. 217 Налогового кодекса РФ фактически свидетельствует о том, что интерпретация нормы закона на основе ее толкования вне системной связи с другими нормами того же закона означает придание ей смысла, противоречащего цели соответствующих законоположений, что недопустимо с точки зрения правовой логики.

6. Возникают вопросы и в связи с нормами гл. 23 Налогового кодекса РФ, определяющими даты получения налогоплательщиками дохода. В п. 1 ст. 17 Налогового кодекса РФ среди существенных элементов налогообложения, при которых налог считается установленным, отсутствует упоминание о дате получения дохода. Тем не менее в подп. 3 п. 1 ст. 223 Налогового кодекса РФ определено: дата фактического получения дохода определяется как

день уплаты налогоплательщиком процентов по полученным заемным (кредитным) средствам, при получении доходов в виде материальной выгоды.

Нередко социально ответственные работодатели выдают своим работникам так называемые беспроцентные займы. Соответственно, при возврате беспроцентного займа уплата процентов не производится. Очевиден тот факт, что в связи с тем, что нет факта уплаты процентов, отсутствует в контексте ст. 223 Налогового кодекса РФ и дата получения дохода. Разумен и дальнейший вывод: если отсутствует дата получения дохода, можно ли признать доход полученным? Логично ответить, что нет!

Однако Минфин России в письме от 04.02.2008 № 03-04-07-01/21 (доведенном до налоговых органов письмом ФНС России от 13.02.2008 № ШС-6-3/98@), преодолевая явные недоработки законодателя, пришел к поразительному заключению: в случае если организацией выдаются беспроцентные кредиты (займы), то фактической датой получения доходов в виде материальной выгоды следует считать соответствующие даты возврата заемных средств.

К сожалению, названный вывод взят на вооружение судебными инстанциями: экономия на процентах за пользование заемными средствами является доходом работника, полученным от организации в виде материальной выгоды; фактической датой получения дохода является день возврата денежных средств, полученных в виде беспроцентного займа¹².

На основании сказанного следует согласиться с мнением А.В. Анищенко по поводу того, что Налоговый кодекс РФ – это большой и сложный документ. Согласовать все его части между собой очень нелегко. Обычно такие задачи решаются следующим образом. Документ вступает в силу, по мере его эксплуатации выявляются ошибки, противоречия и туманные места. Ошибки и противоречия устраняются, туманности конкретизируются, и документ становится практически идеальным. Однако наше налоговое законодательство никак не может похвастаться стабильностью. Практически каждый год Налоговый кодекс РФ перекаивается и изменя-

¹¹ См., например, п. 14 Порядка расходования субсидий из федерального бюджета, предоставленных областному бюджету Ленинградской области на поддержку сельскохозяйственного производства, утв. постановлением правительства Ленинградской области от 16.03.2009 № 57; п. 16 Правил предоставления из республиканского бюджета Республики Марий Эл государственной поддержки сельскохозяйственного производства, утв. постановлением правительства Республики Марий Эл от 27.03.2008 № 74.

¹² Постановления ФАС Поволжского округа от 11.07.2013 по делу № А55-26978/2012, ФАС Западно-Сибирского округа от 30.07.2013 по делу № А03-9886/2012, ФАС Уральского округа от 04.12.2012 № Ф09-11970/12 и от 22.06.2012 № Ф09-4788/12.

ются: убираются старые ошибки, вместо них появляются новые. Правда, некоторые проблемные места пережили уже не одну налоговую реформу и чувствуют себя прекрасно. Многие специалисты делают вид, что их не существует вовсе [3].

Финансисты утверждают, что дорога цивилизации вымощена квитанциями об уплате налогов. И как на всякой другой дороге, на ней тоже встречаются рытвины, ухабы, а иногда и черные дыры. Борьба с этим можно лишь одним путем – совершенствованием законов¹³. Более 13 лет в Российской Федерации действует гл. 23 Налогового кодекса РФ «Налог на доходы физических лиц». При этом на протяжении указанного периода постоянно вносятся очередные исправления, изменения, дополнения в данную главу. Только за 2013 г. корректировки внесены пятью законодательными актами¹⁴, в первом полугодии 2014 г. – двумя¹⁵. Предполагается, что при совершенствовании текста НК РФ нормотворцы должны руководствоваться конституционными принципами нейтральности, равномерности налогообложения, однако, на взгляд авторов, проведенный анализ норм гл. 23 Налогового кодекса РФ позволяет сделать вывод по крайней мере о нелогичности ее отдельных положений.

Непоследовательность, а зачастую и нелогичность действий законодателей свидетельствует о недостаточном желании создать унифицированную и гармоничную систему подоходного налогообложения и усложняет как понимание, так и исполне-

ние налогового законодательства.

Список литературы

1. *Андреева Т.* Интервью с заведующим кафедрой финансового права Уральской государственной юридической академии, директором Научно-исследовательского центра сравнительного и международного финансового права, доктором юридических наук, профессором Д.В. Винницким // *Юридический мир*. 2012. № 6. С. 4–7.

2. *Анищенко А.* Выигрыши в азартных играх // *Налоговый вестник: комментарии к нормативным документам для бухгалтеров*. 2013. № 8. С. 27–29.

3. *Анищенко А.В.* НК РФ против логики: избранные парадоксы // *Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения*. 2010. № 23. С. 10–24.

4. *Бобоев, М.Р., Мамбеталиев Н.Т., Тютюрюков Н.Н.* *Налоги и налогообложение в СНГ*. М.: Финансы и статистика, 2004. 424 с.

5. *Васильева М.* Искать ли логику в налогах? // *Новая бухгалтерия*. 2003. № 4.

6. *Ведяхин В.М., Суркова О.Е.* *Факторы формирования и реализации принципов права*. Самара: Изд-во Самарской государственной экономической академии, 2005. 148 с.

7. *Гриценко В.В.* Ставка налога на доходы физических лиц в контексте принципа справедливости налогообложения // *Ленинградский юридический журнал*. 2013. № 3. С. 64–71.

8. *Демин А.В.* *Налоговое право России: учеб. пособие*. Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. 464 с.

9. *Дуканич Л.В.* *Налоги и налогообложение*. Ростов н/Д.: Феникс, 2000. 415 с.

10. *Ильчева М.Ю.* *Налоговое право в вопросах и ответах*. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Проспект, 2003. 256 с.

11. *Кашанина Т.В., Кашанин А.В.* *Основы российского права: учеб. для вузов*. 2-е изд., изм. и доп. М.: НОРМА, 2000. 800 с.

12. *Косолапов А.И.* *Налоги и налогообложение: учеб. пособие*. М.: Дашков и К, 2008. 868 с.

13. *Мещерякова О.В.* *Налоговые системы развитых стран мира*. М.: Фонд «Правовая культура», 1995. 240 с.

14. *Налоги и налоговое право: учеб. пособие / под ред. А.В. Брызгалина*. М.: Аналитика-Пресс, 1997. 600 с.

15. *Налоги и налогообложение*. 5-е изд., доп. / под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской.

¹³ *Казанцева О.* Дружна ли логика с налогом? // *Казахстанская правда*. 2010. 21 октября.

¹⁴ Федеральные законы от 02.07.2013 № 152-ФЗ «О внесении изменений в главы 23 и 26 части второй Налогового кодекса Российской Федерации», от 23.07.2013 № 212-ФЗ «О внесении изменения в статью 220 части второй Налогового кодекса Российской Федерации», от 30.09.2013 № 268-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер налогового и таможенно-тарифного стимулирования деятельности по добыче углеводородного сырья на континентальном шельфе Российской Федерации», от 02.11.2013 № 306-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации», от 28.12.2013 № 420-ФЗ «О внесении изменений в статью 275-3 Федерального закона «О рынке ценных бумаг» и части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации».

¹⁵ Федеральные законы от 23.06.2014 № 166-ФЗ «О внесении изменений в статью 78 части первой и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации», от 23.06.2014 № 167-ФЗ «О внесении изменений в главы 23 и 25 части второй Налогового кодекса Российской Федерации».

СПб: Питер, 2006. 496 с.

16. *Неминуцкая Н.Е.*, Налоги и налогообложение. М.: МГТУ им. Н. Э. Баумана, 2011. 416 с.

17. *Орлова Е.В.* НДФЛ с доходов нерезидентов РФ: в каком порядке применять международные соглашения // *Налоговая политика и практика*. 2013. № 10. С. 46–49.

18. *Пансков В.Г.* Налоги и налоговая система Российской Федерации: 2-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2008. 496 с.

19. *Семенухин В.В.* Исчисление, удержание и

перечисление НДФЛ с выплат иностранным работникам // *Аудиторские ведомости*. № 11. С. 25–32.

20. *Сокол М.П.* О противоречиях, неясностях и казусах, законодательно закрепленных в главе 23 НК РФ // *Налоговый вестник*. 2006. № 1. С. 11–15.

21. *Якушев А.О.* Правила логики права в налоговом законодательстве РФ // *Финансовое право*. 2007. № 11. С. 24–27.

Finance and credit
ISSN 2311-8709 (Online)
ISSN 2071-4688 (Print)

Tax policy

ON SOME ISSUES OF LOGIC IN PERSONAL INCOME TAXATION

Valentina N. EDRONOVA
Avgust V. TELEGUS

Abstract

Tax legislation of Russia affects the interests of the majority of citizens and determines the possibility of budget replenishment, which leads to increased requirements to the quality of legislative and normative documents, the need for their compliance with the principles of taxation, the most important of which is the principle of justice and equality. The subject of the article is the law on income tax of natural persons from positions of its compliance with the principle of equity of tax collection. The purpose of the study, the results of which are presented in this paper, is to assess the degree of compliance of tax legislation with the principle of equality and justice in the field of income taxation of individuals in Russia on the basis of theoretical ideas about the principle of equality in taxation, which prevail in the science of financial law, as well as on the basis of the legislation on taxes. The study posed and solved the following tasks: to reflect the necessity of relating the interests of the State and taxpayers; to analyze legal and regulatory framework for the taxation of incomes of physical persons; to identify the degree of compliance of law enforcement positions on the application of certain provisions of chapter 23 of the Tax Code of the Russian Federation “Tax on income of physical persons” with the requirements of legal logic. The study was conducted with application of scientific methods of knowledge, in particular, the formal law method and

the comparative law method, as well as the methods of logic and comparative analysis. The conclusion is that certain norms of Chapter 23 of the Tax Code are formulated incorrectly, and their interpretation outside the system link with other standards contradicts the purpose of relevant statutory provisions, which is unacceptable from the point of view of juridical logic. The lack of a unified and harmonious system of income taxation complicates both the understanding and compliance with tax legislation. The results can be used in further scientific research on the study of the principle of equality in the tax law, as well as in the analysis and solution of problems of legal regulation of personal income taxation.

Keywords: individual income tax, principle, equality, tax law, consistency, taxation

References

1. Andreeva T. Interv'y u s zaveduyushchim kafedroi finansovogo prava Ural'skoi gosudarstvennoi yuridicheskoi akademii, direktorom Nauchno-issledovatel'skogo tsentra sravnitel'nogo i mezhdunarodnogo finansovogo prava, doktorom yuridicheskikh nauk, professorom D.V. Vinnitskim [Interview with the head of Department for Financial Law, the Ural State Law Academy, Director of Research Center for Comparative and International Financial Law, Doctor

of Law, Professor A.I. Vinnitskii]. *Yuridicheskii mir = Legal world*, 2012, no. 6, pp. 4–7.

2. Anishchenko A. Vyigryshi v azartnykh igrakh [Wins in gambling]. *Nalogovyi vestnik: kommentarii k normativnym dokumentam dlya bukhgalterov = Tax bulletin: comments on regulatory documents for accountants*, 2013, no. 8, pp. 27–29.

3. Anishchenko A.V. NK RF protiv logiki: izbrannye paradoksy [The Tax Code against logic: selected paradoxes]. *Aktual'nye voprosy bukhgalterskogo ucheta i nalogooblozheniya = Actual problems of accounting and taxation*, 2010, no. 23, pp. 10–24.

4. Boboev, M.R., Mambetaliev N.T., Tyutyuryukov N.N. *Nalogi i nalogooblozhenie v SNG* [Taxes and taxation in the CIS]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2004, 424 p.

5. Vasil'eva M. Iskat' li logiku v nalogakh? [Should we look for logic in taxes?]. *Novaya bukhgalteriya = New accounting*, 2003, no. 4.

6. Vedyakhin V.M., Surkova O.E. *Faktory formirovaniya i realizatsii printsipov prava* [Factors of formation and implementation of the principles of law]. Samara, Samara State Economic Academy Publ., 2005, 148 p.

7. Gritsenko V.V. Stavka naloga na dokhody fizicheskikh lits v kontekste printsipa spravedlivosti nalogooblozheniya [Rate of tax on income of physical persons in the context of the principle of tax equity]. *Leningradskii yuridicheskii zhurnal = Leningrad law journal*, 2013, no. 3, pp. 64–71.

8. Demin A.V. *Nalogovoe pravo Rossii: ucheb. posob.* [Tax law of Russia: a textbook]. Krasnoyarsk, RUMTs YuO Publ., 2006, 464 p.

9. Dukanich L.V. *Nalogi i nalogooblozhenie* [Taxes and taxation]. Rostov-on-Don, Feniks Publ., 2000, 415 p.

10. Il'icheva M. Yu. *Nalogovoe pravo v voprosakh i otvetakh* [Tax law in questions and answers]. Moscow, Prospekt Publ., 2003, 256 p.

11. Kashanina T.V., Kashanin A.V. *Osnovy rossiiskogo prava: ucheb. dlya vuzov* [The foundations of the Russian law: a textbook]. Moscow, NORMA Publ., 2000, 800 p.

12. Kosolapov A.I. *Nalogi i nalogooblozhenie: ucheb. posob.* [Taxes and taxation: a manual]. Moscow, Dashkov i K Publ., 2008, 868 p.

13. Meshcheryakova O.V. *Nalogovye sistemy razvitykh stran mira* [The tax systems of developed

countries of the world]. Moscow, Fond "Pravovaya kul'tura" Publ., 1995, 240 p.

14. *Nalogi i nalogovoe pravo: ucheb. posobie* [Taxes and tax law: a manual]. Moscow, Analitika-Press Publ., 1997, 600 p.

15. *Nalogi i nalogooblozhenie* [Taxes and taxation]. St. Petersburg, Piter Publ., 2006, 496 p.

16. Neminushchaya N.E. *Nalogi i nalogooblozhenie* [Taxes and taxation]. Moscow, Bauman MSTU Publ., 2011, 416 p.

17. Orlova E.V. NDFL s dokhodov nerezidentov RF: v kakom poryadke primenyat' mezhdunarodnye soglasheniya [Personal income tax on income of non-residents of the Russian Federation: in what order to apply international agreements]. *Nalogovaya politika i praktika = Tax policy and practice*, 2013 no. 10, pp. 46–49.

18. Panskov V.G. *Nalogi i nalogovaya sistema Rossiiskoi Federatsii* [Taxes and tax system of the Russian Federation]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2008, 496 p.

19. Semenikhin V.V. Ischislenie, uderzhanie i perechislenie NDFL s vyplat inostrannym rabotnikam [Assessment, deduction and transfer of personal income tax from payments to foreign workers]. *Auditorskie vedomosti = Audit bulletin*, 2010, no. 11, pp. 25–32.

20. Sokol M.P. O protivorechiyakh, neyasnostyakh i kazusakh, zakonodatel'no zakreplennykh v glave 23 NK RF [About the contradictions, ambiguities and incidents secured Chapter 23 of the Tax Code]. *Nalogovyi vestnik = Tax bulletin*, 2006, no. 1, pp. 11–15.

21. Yakushev A.O. Pravila logiki prava v nalogovom zakonodatel'stve RF [The rules of logic of law in the tax legislation of the Russian Federation]. *Finansovoe pravo = Financial law*, 2007, no. 11, pp. 24–27.

Valentina N. EDRONOVA

Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod – National Research University, Nizhny Novgorod, Russian Federation
v.n.edronova@mail.ru

Avgust V. TELEGUS

Privolzhskiy Institute of Advance Education of Russian Federation Federal Tax Service, Nizhny Novgorod, Russian Federation
a.v.telegus@mail.ru