ISSN 2311-8709 (Online)
ISSN 2071-4688 (Print)

Бюджетно-налоговая система

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ: ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ

Татьяна Михайловна ТАРАСОВА

кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики и финансов,
Самарский государственный университет путей сообщения, Самара, Российская Федерация
tarasova2004@inbox.ru

История статьи:
Принята 27.03.2015
Одобрена 21.05.2015

УДК 336.225

Ключевые слова: доход, налог, физические лица, НДФЛ

Аннотация

Тема. В статье отмечается, что в связи с кризисными явлениями в российской экономике проблема совершенствования механизмов пополнения бюджетов разных уровней за счет налоговых поступлений приобрела в последнее время еще большую актуальность.

Цели. Определить перспективы дальнейшего развития механизма исчисления и взимания НДФЛ для удовлетворения потребностей государства и общества.

Методология. С помощью методов анализа рассмотрены основные исторические этапы развития отдельных элементов налога на доходы физических лиц, показана фискальная значимость этого налога, изучены доходные поступления в бюджет, сформированы основные направления совершенствования механизма налогообложения.

Выводы. Сделан вывод о том, что для сглаживания резкой неравномерности в доходах физических лиц необходимо использовать систему льгот по налогу на доходы физических лиц, но при этом сама система льгот и их размеры должны быть сопоставимы с теми условиями жизни, в которых находятся граждане России. Таким образом, для лучшей реализации принципа равенства следует довести размер стандартных налоговых вычетов до уровня прожиточного минимума и ежегодно его индексировать, поскольку с течением времени инфляция оказывает негативное воздействие на реальную величину вычета. Необходимо придерживаться того же правила и в отношении других налоговых вычетов по НДФЛ: социального и имущественного вычетов в их фиксированной части.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2015

Развернувшиеся в последнее время споры в средствах массовой информации о налогах с особой остротой затронули вопросы оценки экономической эффективности налогового законодательства. По данной проблеме многие известные юристы, экономисты и предприниматели придерживаются совершенно противоположных мнений. Одни считают, что необходимо снизить налоговую нагрузку на бизнес. Другие предлагают, наоборот, введение новых налогов или же увеличение налоговых ставок, не касаясь системы налогообложения доходов физических лиц. К примеру, М. Делягин считает целесообразным введение в России компенсационного налога, чтобы преодолеть разделение общества на «ограбивших и ограбленных», цивилизованно укрепить рыночные отношения. Также ученый предлагает, чтобы первые приобретатели госсобственности платили разницу между покупной и рыночной стоимостью в федеральный бюджет. Это, с одной стороны, позволит сократить дефицит федерального бюджета, а с другой – снять социальную напряженность в обществе, так как, по данным Организации по экономическому сотрудничеству и развитию, разница доходов между разными социальными слоями населения по децильным группам населения (децильный коэффициент – отношение доходов 10% богатых граждан и 10% бедных) составляет довольно значительный разрыв – 16:1. Кроме того, это даст возможность узаконить частную собственность. Идея благородная, но возникает ряд вопросов: каков в данном случае налоговый период и где за двадцать лет найти добросовестных приобретателей? Если говорить о социальной справедливости, сокращении различия в доходах разных групп населения, то можно полностью согласиться с точкой зрения экономиста М. Винокурова[1], который обозначил два пути решения проблемы:

1) ограничить доходы богатых;

2) помогать адресно бедным.

Другие (например, заместитель министра финансов РФ С. Шаталов) предлагали, исходя из таких же

[1] Динамика изменения МРОТ в России с 2000 по 2009 год // Моя зарплата в России. URL: http:// www.mojazarplata.ru/main/minimumwages/mrot-2000-2010.

побуждений, владельцев дорогой недвижимости обложить налогом на роскошь. Хотя изначально было понятно, что это абсолютно ничего не даст. Ведь до конца не ясно, что можно считать роскошью? Может быть, это в принципе условное понятие? Как быть с предметами старины (антиквариатом)? Каков рубеж этой оценки и самое главное – кто будет давать эту субъективную оценку? Кроме того, имущество богатых находится либо за рубежом, где они уже уплачивают налог на имущество, либо в офшорных зонах.

Третья группа исследователей предлагает уплату НДФЛ осуществлять налоговыми агентами по месту жительства работников. Цель такого предложения заключается в том, что 80% НДФЛ зачисляется в бюджет субъекта РФ, 10% – в бюджеты поселений, 20% – в муниципальные бюджеты, 20% – в местные бюджеты. В то время как в Бюджетном кодексе РФ указаны следующие нормы:

– 85% НДФЛ зачисляется в бюджет субъекта РФ (ст. 58);

– 10% – в бюджеты городских поселений (ст. 61);

– 5% НДФЛ, взимаемого на территориях городских поселений, поступает в муниципальные бюджеты (ст. 61.1);

– 15% – в местные бюджеты (ст. 61.2).

Естественно, что данный налог в большинстве случаев зачисляется в бюджеты регионов-«доноров», где зарегистрированы организации или индивидуальные предприниматели.

По данным ФНС России, в консолидированный бюджет РФ в январе–ноябре 2013 г. поступило 9 912,6 млрд руб., или на 12,8% больше, чем в январе–ноябре 2012 г. Формирование всех доходов в январе–ноябре 2013 г. в основном обеспечено за счет поступления:

– НДПИ – 23%;

– налога на прибыль организаций – 22%;

– НДФЛ – 20%;

– НДС – 17%.

По объему перечисленных денежных средств за этот период налог на доходы занял твердое третье место. Весь объем НДФЛ остается в регионах, откуда он частично распределяется в виде нормативов отчислений либо межбюджетных трансфертов в местные бюджеты.

По мнению экономистов, прогрессивная шкала налогообложения даст возможность перераспределять национальный продукт в пользу малоимущих слоев населения. Исследователь Н. Кричевский утверждает, что увеличение средней ставки всего на 3–3,5% даст возможность полностью решить проблему поиска денежных средств для дотаций региональным бюджетам. В этом случае предлагаемые льготы для работающего населения, уровень дохода которых меньше минимального размера оплаты труда (МРОТ), сохранятся. Он полагает, что в том случае, если ставка НДФЛ составляла бы в среднем 18–18,5%, проблема повышения страховых взносов решилась бы сама собой. К тому же это решило бы вопрос с дефицитом бюджетов государственных внебюджетных фондов даже при нулевой ставке НДФЛ для всех работающих, доходы которых не дотягивают до МРОТ.

Таким образом, поднятие планки дохода, не облагаемого налогом, позволит увеличить реальные доходы малоимущих слоев населения и среднего класса, снять социальное напряжение в обществе, реконструировать бесплатные социальные детские и юношеские учреждения, охватить всех детей до 12 лет бесплатным санаторно-оздоровительным лечением и отдыхом, а также даст дополнительный рост показателей в оптово-розничной торговле.

В Государственную Думу РФ в 2010 г вносился законопроект о введении прогрессивной шкалы налоговых ставок при налогообложении доходов. Авторы законопроекта считали целесообразным установить несколько ставок НДФЛ исходя из получаемого дохода:

1) предлагалось облагать МРОТ и меньший доход по ставке 10%;
2) доход от 50 001 до 600 000 руб. в год – по ставке 13%;
3) доход от 600 001 до 1 400 000 руб. – по ставке 18%;
4) доход свыше 1 400 001 руб. – по ставке 20%.

Ставки НДФЛ, предлагаемые данным законопроектом, намного ниже существовавших ставок налога и уровня доходности населения, с которого до 2001 г. исчислялся и уплачивался подоходный налог. При доходах свыше 50 001 руб. применялась налоговая ставка в размере 20%, а при доходах свыше 150 001 руб. – 30%. Тогда данное предложение депутатами было отклонено. Однако, по мнению экономистов, оно заслуживает внимания за одним исключением: не облагать налогом доходы в размере МРОТ.

В целях преодоления демографического кризиса по инициативе Минфина России был увеличен стандартный налоговый вычет на детей. В соответствии с действующим законодательством с 01.01.2012 налоговый вычет на первого и второго ребенка составляет 1 400 руб., на третьего и каждого последующего – 3 000 руб., а в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является учащимся очной формы обучения, ординатором, аспирантом, интерном, студентом в возрасте до 24 лет или же инвалидом I или II группы, вычет составляет 3 000 руб. Мера, мягко говоря, сомнительная. Налоговый вычет в размере 3 000 руб. позволяет сэкономить налогоплательщику всего 390 руб.

Что касается социальных налоговых вычетов, то ст. 219 Налогового кодекса РФ установлено, что налогоплательщик в сумме, уплаченной им в налоговом периоде за свое обучение в образовательных учреждениях при наличии соответствующей лицензии или иного документа, подтверждающих статус учебного заведения, имеет право на получение социального вычета в размере фактически произведенных расходов на обучение, но не более 50 000 руб., а также с суммы, уплаченной налогоплательщиком-родителем за обучение своих детей в возрасте до 24 лет, налогоплательщиком-опекуном (налогоплательщиком-попечителем) за обучение своих подопечных в возрасте до 18 лет по очной форме обучения в образовательных учреждениях – в размере фактически произведенных расходов на это обучение, но не более 50 000 руб. на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей (опекуна или попечителя). Конструкция диспозиции данной статьи имеет ряд нареканий со стороны правоприменителя.

Во-первых, дедушка и бабушка, считающиеся близкими родственниками в соответствии с Семейным кодексом РФ, не являются ни опекунами, ни попечителями. Отец или мать, в силу сложившихся жизненных обстоятельств не имеющие статус налогового резидента, при уплате за обучение ребенка воспользоваться налоговым вычетом не могут исходя из буквального толкования данной нормы.

Во-вторых, размер вычета в сумме, не превышающей 50 000 руб., требует дополнительной корректировки в сторону увеличения до 150 000 руб. с учетом официальной инфляции за последние годы. Соответственно, максимальный размер социального вычета должен составлять 300 000 руб.

Проблемы, связанные с предоставлением имущественного вычета по НДФЛ, продолжают волновать граждан. При определении налогоплательщиком доходов, облагаемых в соответствии с п. 3 ст. 210 Налогового кодекса РФ по ставке 13%, он имеет право на получение предусмотренных подп. 1 п. 1 ст. 220 Налогового кодекса РФ следующих имущественных налоговых вычетов:

– в суммах, полученных налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи жилых домов, квартир, комнат, включая приватизированные жилые помещения, дач, садовых домиков или земельных участков и долей в указанном имуществе, находившихся в собственности налогоплательщика менее трех лет, но превышающих в целом 1 000 000 руб.;

– в суммах, полученных в налоговом периоде от продажи иного имущества, находившегося в собственности менее трех лет, но превышающих в целом 250 000 руб.

Возникает закономерный вопрос: а если налогоплательщик в одном налоговом периоде реализует несколько объектов недвижимости? Министерство финансов РФ благородно позволило применять разрешенную сумму вычета «по продажам» (в случаях, когда она ограничена ввиду нахождения имущества в собственности менее трех лет) в отношении каждого объекта, проданного гражданином в течение года, но только в отношении нежилых помещений. Данное разъяснение имеет сомнительную цену, поскольку была озвучена противоположная точка зрения о том, что сумма вычета по нескольким жилым помещениям, проданным в одном налоговом периоде, в любом случае не может превышать 1 000 000 руб. Стоит отметить, что различные толкования смысла положения подп. 1 п. 1 ст. 220 Налогового кодекса РФ по данному вопросу позволяют сделать как первый, так и второй выводы.

Еще один давно дискутируемый вопрос касается порядка распределения вычета при продаже квартиры в случаях, когда долевые собственники владели своими долями разные промежутки времени. По мнению Минфина России, продавец, в собственности которого доля в квартире была менее трех лет, получит вычет в сумме дохода от продажи пропорционально доле, но не более 1 000 000 руб. Иными словами, фактически предлагается рассчитывать вычет отдельно по долям, как будто было две отдельные продажи. Такой подход предлагался и ранее. Так, в письме ФНС России от 04.05.2006 № 04-2-03/90 рассматривалась

ситуация, когда доли в продаваемой квартире находились в собственности одного продавца в течение различного отрезка времени (1/3 квартиры он владел более трех лет, 2/3 – менее трех лет). В свете решения постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 13.03.2008 № 5-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений подпунктов 1 и 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан С.И. Аникина, Н В. Ивановой, А.В. Козлова, В.П. Козлова и Т.Н. Козловой» данная позиция выглядит весьма спорно. Конституционный Суд Российской Федерации решил эту проблему довольно оригинальным образом, указав, что под долей в имуществе, при продаже которой подп. 1 п. 1 ст. 220 Налогового кодекса РФ позволяет получить вычет в размере 1 000 000 руб., подразумевается исключительно доля, выделенная в натуре. Что же касается продажи не выделенной в натуре доли в имуществе, то она попадает уже в другую категорию – иное имущество. В этом случае положения подп. 1 п. 1 ст. 220 Налогового кодекса РФ обязывают предоставлять вычет в размере 250 000 руб. (при нахождении имущества в собственности менее трех лет). Следовательно, таким путем налогоплательщики теряют в сумме вычета.

В то время как налоговые вычеты по НДФЛ должны являться инструментом для реализации основного конституционного принципа равенства, все равно приходится констатировать, что в том виде, в котором существует система данных вычетов в настоящее время, она в полной мере не обеспечивает социальное регулирование. Тем не менее сам алгоритм предоставления налоговых вычетов по НДФЛ позволяет реализовывать регулирующую и социальную функции. Стоит отметить, что для лучшей реализации принципа равенства следует довести размер стандартных налоговых вычетов до уровня прожиточного минимума и ежегодно его индексировать, поскольку с течением времени инфляция оказывает негативное воздействие на реальную величину вычета. Стоит придерживаться того же правила и в отношении других налоговых вычетов по НДФЛ – имущественных вычетов в их фиксированной части.

При помощи налогов можно сглаживать резкую неравномерность в доходах физических лиц. Для этого нужно использовать систему льгот по налогу на доходы физических лиц, но при этом сама система льгот и их размеры должны быть сопоставимы с теми условиями жизни, в которых находятся граждане России. Очевидно, что давно назрела необходимость внести изменения в ст. 218 Налогового кодекса РФ. Следует ввести необлагаемый минимум доходов в размере прожиточного минимума с дальнейшим увеличением. Минимальный прожиточный минимум в нашей стране должен быть обеспечен всем гражданам, поэтому налоги с него брать не следует.

Таким образом, выполнение принципа равенства налогообложения невозможно без внимательного отношения к налогообложению собственных доходов со стороны физических лиц и четкого налогового мониторинга со стороны налоговых органов. Поскольку даже идеальная система налогообложения не будет работать без ответственных субъектов налоговых отношений.

Список литературы

1. *Акимова Н.Р*. НДФЛ: порядок предоставления социальных и имущественных налоговых вычетов // Налоговая политика и практика. 2011. № 7. С. 69–72.
2. *Апарышев И.В*. Налог на доходы физических лиц // Аудиторские ведомости. 2011. № 4. С. 33–42.
3. *Артемьева Ю.А*. К вопросу о способах толкования налоговых норм // Глобальный научный потенциал. 2013. № 8. С. 128–132.
4. *Бархатова Т.А*. Пути совершенствования стандартных и социальных налоговых вычетов по НДФЛ // Теория и практика сервиса: экономика, социальная сфера, технологии. 2012. № 2. С. 167–174.
5. *Борзунова О.А*. Налог на доходы физических лиц: самое главное о налогах и о том, как их правильно платить: советы юриста. Самара: Самарский Дом печати, 2002. 197 с.
6. *Елин А.С*. Налог на доходы физических лиц. М.: Гросс Медиа, 2006. 200 с.
7. *Залибекова Д.З*. Проблемы налоговой нагрузки налога на доходы физических лиц // Наука и бизнес: пути развития. 2013. № 12. С. 78–80.

8. *Изотова О.И.* Налогообложение физических лиц в зарубежных государствах: перспективы применения в России // Вопросы экономики и права. 2011. № 4. С. 355–359.

9. *Клочкова И.В*. Налог на доходы физических лиц. М.: Экзамен, 2009. 159 с.

10. *Корень А.В*. Актуальные проблемы и пути совершенствования налога на доходы физических лиц в Российской Федерации // Глобальный научный потенциал. 2014. № 5. С. 63–65.

11. *Красноперова О.А*. НДФЛ: спорные вопросы налогообложения // Гражданин и право. 2010. № 2. С. 49–64.

12. *Петрова Е.В*. О проблемах распределения налога на доходы физических лиц между бюджетами разных уровней. Анализ зарубежного опыта // Успехи современного естествознания. 2007. № 9. С. 101–105.

13. *Рзаев И.М*. Анализ и оценка факторов, влияющих на налоговый потенциал региона // Перспективы науки. 2011. № 26. С. 179–182.

14. *Анисимова Л., Кадочников П., Малинина Т., Назаров В., Синельников-Мурылев С., Трунин И.* Реформа налогообложения доходов населения в России: результаты в 2000–2007 гг. М.: ИЭПП, 2008. 256 с.

15. *Семенихин В.В*. Налог на доходы физических лиц – 2009. Саратов: Ай Пи Эр Медиа, 2009. 272 с.

16. *Сошникова А.В*. Налог на доходы физических лиц в системе государственного регулирования экономики // Финансовый журнал. 2011. № 2. С. 163–168.

17. *Тютюрюков В.Н., Тютюрюков Н.Н., Тернопольская Г.Б*. Метаморфозы вычетов по НДФЛ // Налоговая политика и практика. 2010. № 4. С. 18–25.

18. *Утечкина К.И*. Изменения законодательства о налогах и сборах в области налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц // Бухгалтерский учет и налоги в торговле и общественном питании. 2009. № 5. С. 50–56.

19. *Шаталов С.Д*. Развитие российской налоговой системы // Финансы. 2011. № 2. С. 3–8.

ISSN 2311-8709 (Online)
ISSN 2071-4688 (Print)

Fiscal System

TAXATION OF INDIVIDUALS: PROBLEMS AND PROSPECTS

Tat'yana M. TARASOVA

Samara State Transport University, Samara, Russian Federation
tarasova2004@inbox.ru

Article history:
Received 27 March 2015
Accepted 21 May 2015

Keywords: income, tax, individuals, personal income tax

Abstract
Importance Considering the crisis phenomena in the Russian economy, the problem of improving the mechanisms of replenishing budgets at various levels through tax revenues has recently become more significant.
Objectives The aim of the study is to identify prospects for further development of the mechanism for personal income tax calculation and collection to meet the needs of the State and the society.
Methods I apply methods of analysis to review basic historical stages of certain elements of personal income tax development.
Results The study demonstrates the fiscal significance of personal income tax, analyzes revenues to the budget, and identifies major areas of improving the mechanism of taxation.
Conclusions and Relevance To smooth the inequality of incomes of individuals, it is necessary to use a system of tax incentives for personal income tax. However, the system itself and the size of benefits should be comparable with certain living conditions of Russian citizens. For better implementation of the principle of equality, the amount of standard tax deductions should be brought up to the subsistence rate with annual adjustment according to index, as over time, inflation has a negative impact on the real value of the deduction. As for other deductions from taxable income, namely, social and property deductions in the fixed part, the same rule should be applied.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2015

References

1. Akimova N.R. NDFL: poryadok predostavleniya sotsial'nykh i imushchestvennykh nalogovykh vychetov [Personal income tax: procedure for granting social and property-related tax deductions]. *Nalogovaya politika i praktika = Tax Policy and Practice*, 2011, no. 7, pp. 69–72.
2. Aparyshev I.V. Nalog na dokhody fizicheskikh lits [Personal income tax]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2011, no. 4, pp. 33–42.
3. Artem'eva Yu.A. K voprosu o sposobakh tolkovaniya nalogovykh norm [On ways of interpreting the tax norms]. *Global'nyi nauchnyi potentsial = Global Scientific Potential*, 2013, no. 8, pp. 128–132.
4. Barkhatova T.A. Puti sovershenstvovaniya standartnykh i sotsial'nykh nalogovykh vychetov po NDFL [Methods to improve standard and social deductions on personal income tax]. *Teoriya i praktika servisa: ekonomika, sotsial'naya sfera, tekhnologii = Theory and Practice of Service: Economy, Social Sphere, Technologies*, 2012, no. 2, pp. 167–174.
5. Borzunova O.A. *Nalog na dokhody fizicheskikh lits: samoe glavnoe o nalogakh i o tom, kak ikh pravil'no platit': sovety yurista* [Personal income tax: the most important information about taxes and how to pay them correctly: the lawyer's advice]. Samara, Samarskii Dom pechati Publ., 2002, 197 p.
6. Elin A.S. *Nalog na dokhody fizicheskikh lits* [Personal income tax]. Moscow, Gross Media Publ., 2006, 200 p.
7. Zalibekova D.Z. Problemy nalogovoi nagruzki naloga na dokhody fizicheskikh lits [Problems of tax burden of the personal income tax]. *Nauka i biznes: puti razvitiya = Science and Business: Ways of Development*, 2013, no. 12, pp. 78–80.
8. Izotova O.I. Nalogooblozhenie fizicheskikh lits v zarubezhnykh gosudarstvakh: perspektivy primeneniya v Rossii [Taxation of individuals in foreign countries: prospects for applying the practice in Russia]. *Voprosy ekonomiki i prava = Problems of Economics and Law*, 2011, no. 4, pp. 355–359.

9. Klochkova I.V. *Nalog na dokhody fizicheskikh lits* [Personal income tax]. Moscow, Ekzamen Publ., 2009, 159 p.

10. Koren' A.V. Aktual'nye problemy i puti sovershenstvovaniya naloga na dokhody fizicheskikh lits v Rossiiskoi Federatsii [Topical issues and ways to improve personal income taxation in the Russian Federation]. *Global'nyi nauchnyi potentsial = Global Scientific Potential*, 2014, no. 5, pp. 63–65.

11. Krasnoperova O.A. NDFL: spornye voprosy nalogooblozheniya [Personal income tax: controversial issues of taxation]. *Grazhdanin i pravo = Citizen and Law*, 2010, no. 2, pp. 49–64.

12. Petrova E.V. O problemakh raspredeleniya naloga na dokhody fizicheskikh lits mezhdu byudzhetami raznykh urovnei. Analiz zarubezhnogo opyta [On problems of personal income tax distribution between budgets of different levels. An analysis of foreign experience]. *Uspekhi sovremennogo estestvoznaniya = Advances in Current Natural Sciences*, 2007, no. 9, pp. 101–105.

13. Rzaev I.M. Analiz i otsenka faktorov, vliyayushchikh na nalogovyi potentsial regiona [Analysis and assessment of factors influencing the tax capacity of the region]. *Perspektivy nauki = Science Prospects*, 2011, no. 26, pp. 179–182.

14. Anisimova L., Kadochnikov P., Malinina T., Nazarov V., Sinelnikov-Murylev S., Trunin I. *Reforma nalogooblozheniya dokhodov naseleniya v Rossii: rezul'taty v 2000–2007 gg* [Reform of the Personal Income Taxation in Russia: 2000–2007 results]. Moscow, Institute for Economy in Transition Publ., 2008, 256 p.

15. Semenikhin V.V. *Nalog na dokhody fizicheskikh lits – 2009* [Personal income tax – 2009]. Saratov, Ai Pi Er Media Publ., 2009, 272 p.

16. Soshnikova A.V. Nalog na dokhody fizicheskikh lits v sisteme gosudarstvennogo regulirovaniya ekonomiki [Personal income tax in the system of State regulation of economy]. *Finansovyi zhurnal = Financial Journal*, 2011, no. 2, pp. 163–168.

17. Tyutyuryukov V.N., Tyutyuryukov N.N., Ternopol'skaya G.B. Metamorfozy vychetov po NDFL [Metamorphoses of personal income tax deductions]. *Nalogovaya politika i praktika = Tax Policy and Practice*, 2010, no. 4, pp. 18–25.

18. Utechkina K.I. Izmeneniya zakonodatel'stva o nalogakh i sborakh v oblasti nalogovykh vychetov po nalogu na dokhody fizicheskikh lits [Changes in laws on taxes and charges in the sphere of personal income tax deductions]. *Bukhgalterskii uchet i nalogi v torgovle i obshchestvennom pitanii = Accounting and Taxes in Trade and Public Catering*, 2009, no. 5, pp. 50–56.

19. Shatalov S.D. Razvitie rossiiskoi nalogovoi sistemy [Developing the Russian tax system]. *Finansy = Finance*, 2011, no. 2, pp. 3–8.