

ИНТЕРПРЕТАЦИЯ ИСТОРИЧЕСКИХ ЭЛЕМЕНТОВ МЕТОДОЛОГИИ ПОДОХОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В НАЛОГОВОЙ ПРАКТИКЕ РОССИИ**Валентина Николаевна ЕДРОНОВА^{а*}, Август Валерьевич ТЕЛЕГУС^б**

^а доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры информационных систем в финансово-кредитной сфере, Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Нижний Новгород, Российская Федерация
v.n.edronova@mail.ru

^б кандидат экономических наук, доцент, заведующий кафедрой налогов и налогообложения, Приволжский институт повышения квалификации Федеральной налоговой службы, Нижний Новгород, Российская Федерация
a.v.telegus@mail.ru

* Ответственный автор

История статьи:

Принята 25.08.2016

Принята в доработанном виде
05.09.2016

Одобрена 19.09.2016

УДК 336.226.11

JEL: H24, H30

Ключевые слова:подходный налог, элементы
налогообложения, методология**Аннотация**

Предмет. При активном реформировании финансовой деятельности государства и качественном изменении нормативно-правового регулирования, характерном для настоящего времени, весьма актуально исследование исторически сложившихся методологических принципов и элементов подходного налогообложения, непосредственно влияющих на регламентацию налоговых и связанных с ними финансовых правоотношений, а также их интерпретация в современной налоговой практике Российской Федерации.

Цели. Изучение теоретических, методологических и практических аспектов подходного налогообложения в России, ретроспективный анализ его общих и отличительных характеристик как в целом, так и по отдельным элементам налогообложения.

Методология. Методологическую основу исследования составили эмпирические и логические построения, анализ и синтез, обобщение, системный подход, методы сравнительного анализа.

Результаты. Выявлена преемственность методологии подходного налогообложения, прогрессивный характер ее развития, тенденция к увеличению объема регулирующих норм и к усложнению правового регулирования налога на доходы физических лиц.

Область применения. Результаты представляют интерес для работников налоговых органов, студентов, магистрантов и аспирантов. Материалы могут быть использованы в учебном процессе при подготовке, переподготовке и повышении квалификации соответствующих специалистов.

Выводы. Подходный налог в качестве формы принудительного изъятия части совокупного дохода налогоплательщиков в государственную казну отражает все преимущества и недостатки конкретного экономического пространства и системы государственного управления и устройства в пределах определенных исторических этапов, на протяжении которых происходили перманентные изменения системы налогообложения доходов физических лиц. Исторический опыт налогообложения в России исключительно актуален в условиях современной трансформации экономических отношений, а его использование способно дать новый импульс в развитии системы налогообложения.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

Реформирование налоговой системы Российской Федерации, происходящее на всем этапе ее становления и развития, существенным образом отражается на благосостоянии граждан, оказывает непосредственное влияние на уровень жизни населения. Модернизация теоретических и практических принципов методологии налогообложения является одним из главных аспектов развития налоговой системы в РФ, в которой особое место занимает федеральный налог на доходы физических лиц (НДФЛ), касающийся практически каждого трудоспособного налогоплательщика.

Налоговое бремя физических лиц, как правило, ассоциируется лишь с бременем подходного и других налогов, непосредственно уплачиваемых населением из его личных доходов. Однако это не так. На денежные доходы физических лиц давит бремя как прямых личных налогов, так и косвенных налогов, оплачиваемых населением в составе розничных цен приобретаемых им товаров и услуг [1].

Очевидно, следует согласиться с М.Е. Косовым, полагающим, что налоговое бремя, возлагаемое на физическое лицо, – это вызванное налогообложением ухудшение благосостояния налогоплательщика, проявляющееся в

уменьшении его дохода (и, соответственно, потребления рыночных благ), не компенсируемом предоставлением общественных благ, профинансированных за счет уплаченных налогов, а также в изменении структуры благосостояния (потребления) налогоплательщика [2].

Представляется обоснованной точка зрения В.Г. Панскова, считающего, что из четырех массовых уплачиваемых гражданами налогов именно земельный налог, налог на имущество и транспортный менее всего подходят на роль регулятора и перераспределителя доходов физических лиц. Для выполнения этой функции более всего подходит НДФЛ, который занимает особое положение в ряду налогов, уплачиваемых гражданами. Он, пожалуй, самый массовый налог из всех известных в мировой практике, и объектом его обложения является получаемый физическими лицами доход. Именно размер дохода, а не наличие дорогого жилья или автомобиля характеризует способность гражданина платить определенный уровень налога, а также степень его благосостояния [3].

Налоги и налогообложение, налоговые споры представляют собой одну из самых сложных сторон правовой и экономической действительности [4]. И предельно важно при активном реформировании финансовой деятельности государства и качественном изменении нормативно-правового регулирования уделить внимание исторически сложившимся методологическим принципам и элементам подоходного налогообложения, поскольку они напрямую влияют на регламентацию налоговых и иных связанных с ними финансовых правоотношений.

Ученый С.Д. Шаталов указывает, что, как правило, налогообложение доходов физических лиц строится на основе следующих базовых принципов: налогообложению подлежат все доходы, получаемые физическим лицом в течение налогового периода (финансового года), независимо от того, в какой форме получают эти доходы; государство вправе облагать налогом у своих налоговых резидентов доходы, полученные ими во всем мире, а у лиц, не являющихся налоговыми резидентами, – только доходы от источников в этом государстве; деловые расходы, связанные с извлечением доходов, подлежат вычету при определении налоговой базы; налогообложение не должно определяться гражданством, национальной принадлежностью, социальным положением физического лица или иными подобными критериями [5].

Указанные положения нашли свое отражение в российском налоговом праве. Наибольшее влияние на действующую в настоящее время систему налогообложения доходов физических лиц оказал Закон РСФСР от 07.12.1991 № 1998-1 «О подоходном налоге с физических лиц» (далее – Закон № 1998-1), введенный в действие с 01.01.1992 и на 9 лет определивший методологию подоходного налогообложения¹, при этом изменениям он подвергался всего 22 раза (примерно один раз в пять месяцев), в отличие от нескольких десятков поправок в гл. 23 Налогового кодекса РФ (НК РФ).

Однако российский подоходный налог с физических лиц в 2001 г. не просто поменял название, став НДФЛ. Изменилась архитектура этого налога, в частности в соответствии с требованиями части первой НК РФ в нем указаны все элементы налогообложения, появились новые определения и инструменты, учитывающие изменившиеся экономические условия [5].

На сегодняшний день в силу ст. 17 НК РФ в НДФЛ определены налогоплательщики и обязательные элементы налогообложения – *объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога, а также налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком*. Исходя из рассматриваемой проблематики, следует констатировать, что указанные составляющие налога не являются новациями законодателя и ранее были свойственны для методологии подоходного налогообложения, присутствовали в нормативных актах, регулирующих соответствующие вопросы.

Во-первых, налогоплательщиками согласно ст. 1 Закона № 1998-1 являлись физические лица как имеющие, так и не имеющие постоянного местожительства в РФ. Как и прежде, к ним относились граждане РФ, иностранные граждане и лица без гражданства². При этом к физическим лицам, имеющим постоянное местожительство в РФ, относились лица, проживающие в России в общей сложности не менее 183 дней в календарном году. Названные формулировки действовали без изменений вплоть до 2001 г.³

¹ До вступления в силу с 01.01.2001 части второй Налогового кодекса Российской Федерации.

² Данная норма представляет собой заимствование из ст. 1 Указа Президиума Верховного Совета СССР от 30.04.1943 «О подоходном налоге с населения» (далее – Указ от 30.04.1943).

³ За исключением замены с 1992 г. аббревиатуры «РСФСР» на «Российская Федерация».

Здесь усматривается зарождение классического для методологии подоходного налогообложения принципа «налогового резидентства» физических лиц, впервые четко обозначенного впоследствии в ст. 207 НК РФ, в соответствии с которой налогоплательщики стали делиться на две категории: физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ, а также физические лица, получающие доходы от источников в РФ, не являющиеся налоговыми резидентами РФ. В свою очередь согласно НК РФ налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в РФ не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев⁴.

Концептуально существует два основополагающих принципа налогообложения: принцип резидентства и принцип территориальности. Принцип резидентства предусматривает налоговую ответственность как физического, так и юридического лица по месту нахождения его налогового domicilia (все доходы, полученные в разных юрисдикциях проведения коммерческой деятельности, облагаются налогами в стране, в которой эти лица являются резидентами). А принцип территориальности реализует налоговый суверенитет каждого государства (все доходы, полученные на данной территории, подлежат налогообложению в юрисдикции их происхождения) [6].

Согласимся с позицией В.А. Кашина, подчеркивающего, что если государственное, административное, гражданское право основываются на понятиях гражданства и domicilia, то в налоговом праве применяется понятие резидентства [7].

Методологический принцип резидентства в международном налоговом праве означает неограниченные фискальные обязательства субъекта налога, то есть уплату налогов на совокупные доходы физического либо юридического лица в стране его резидентства. Другое название принципа резидентства – глобальный принцип налогообложения, поскольку он означает налогообложение глобальных (совокупных) доходов, образующихся во всех странах ведения коммерческой деятельности. Такое налогообложение осуществляет страна, являющаяся юрисдикцией резидентства

хозяйствующего субъекта. Однако если можно без особых проблем определить принцип резидентства, то не столь очевидной оказывается категория «налоговое резидентство»⁵.

Рассматривая нормативное предписание ст. 207 НК РФ, А.В. Фокин отмечал, что соответствующие нормы должны быть сконструированы таким образом, чтобы выявить случаи, когда налогоплательщики обладают настолько значимыми и устойчивыми связями с государством, что это государство имеет право облагать налогом любые доходы подобного лица, которые посчитает необходимыми [8]. Подтверждение названного тезиса можно найти через призму п. 1 ст. 7 НК РФ, которым предусмотрено, что если международным договором РФ, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные НК РФ, то применяются правила и нормы международных договоров РФ.

Из положений международных договоров РФ об избежании двойного налогообложения следует, что физическое лицо может рассматриваться в качестве налогового резидента РФ, если оно располагает в ней постоянным жилищем либо имеет в России центр жизненных интересов. При этом наличие постоянного жилища подтверждается фактом нахождения жилого объекта в собственности либо действующей постоянной регистрацией по месту жительства в таком объекте. Центр жизненных интересов определяется по месту нахождения семьи, основного бизнеса или работы. Таким образом, сам по себе факт нахождения физического лица в РФ менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев не приводит к автоматической утрате статуса налогового резидента РФ⁶. В связи с изложенным представляется не вполне аргументированным мнение отдельных исследователей о том, что налоговое резидентство физических лиц

⁵ Погорлецкий А.И. Международное налогообложение. СПб.: Изд-во Михайлова В.А., 2006.

⁶ Письмо ФНС России от 16.01.2015 № ОА-3-17/87. Интересен тот факт, что оно не подлежит применению в связи с несоответствием законодательству РФ о налогах и сборах и положениям международных соглашений об избежании двойного налогообложения, а также несогласованностью с позицией Министерства финансов РФ – письмо Минфина России от 21.04.2016 № 03-08-РЗ/23009. Однако напротив, на наш взгляд, позиция Минфина России представляется некорректной, поскольку напрямую противоречит положениям п. 4 ст. 15 Конституции РФ, провозглашающей, что если международным договором РФ установлены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются правила международного договора.

⁴ Данный порядок введен в действие с 01.01.2007 Федеральным законом от 27.07.2006 № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования».

определяется исключительно на основе внутренних правовых норм соответствующей фискальной юрисдикции⁷.

Во-вторых, законодатель в ст. 2 Закона № 1998-1 сформулировал одно из основных методологических понятий налогового процесса – *объект налогообложения*, которым признавался совокупный доход, полученный в календарном году. Справочно отметим, что ст. 4 Декрета ВЦИК и СНК РСФСР от 16.11.1922 «Положение о государственном подоходно-поимущественном налоге» (Положение от 16.11.1922) также предусматривала, что обложению подоходным налогом подлежит совокупность доходов, получаемых каждым плательщиком. Однако в рамках советской налоговой системы практически не соблюдался принцип совокупного обложения доходов, полученных гражданами из различных источников, он являлся основополагающим при взимании подоходного налога в мировой налоговой практике⁸.

Уточнены источники получения совокупного дохода: у физических лиц, имеющих постоянное место жительства в РФ, – от источников в РФ и за ее пределами; у физических лиц, не имеющих постоянного место жительства в РФ, – от источников в РФ (в дальнейшем названное деление будет закреплено в ст. 209 НК РФ). Примечательно, что с 21.01.1997 объект налогообложения расширен: в него стал включаться совершенно новый вид доходов – материальная выгода (при получении отдельных страховых выплат, банковских процентов, заемных средств).

Отметим, что исходя из формулировок в Законе № 1998-1 формально заложен методологический принцип комплексности налогообложения доходов всех видов, получаемых налогоплательщиками. Однако из этого правила выделим исключения:

– прогрессивная шкала не действовала в отношении сумм коэффициентов и сумм надбавок за стаж работы, начисляемых к заработной плате и выплачиваемых в соответствии с законодательством за работу в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в высокогорных, пустынных и безводных районах и других местностях с тяжелыми климатическими условиями, налог

с которых взимался только у источника выплаты отдельно от других доходов по ставке 12%;

- с доходов от источников в РФ (кроме доходов от выполнения трудовых и иных приравненных к ним обязанностей, а также от предпринимательской деятельности), получаемых физическими лицами, не имеющими постоянного место жительства в РФ, налог удерживался у источника выплаты по ставке 20%, если иное не предусматривалось международными договорами РФ или бывшего СССР и решениями, принимаемыми на основе принципа взаимности;
- с 21.01.1997 налогообложение сумм материальной выгоды при получении процентов по вкладам в банках, а также страховых выплат производилось отдельно от других доходов по ставке 15%. Таким образом, в Законе № 1998-1 сочетался как глобальный, так и шедулярный подход к режиму налогообложения доходов физических лиц.

В НДФЛ в качестве объекта налогообложения выступает доход, полученный налогоплательщиком – ст. 209 НК РФ. То есть в новой редакции налога законодатель ушел от понятия совокупного годового дохода, не изменив при этом концепцию, в соответствии с которой налогообложению подлежит весь доход, полученный налогоплательщиком в течение налогового периода [5]. Исходя из этого можно констатировать, что объектом НДФЛ является факт получения дохода, который возникает в результате выплаты тому или иному физическому лицу заработной платы, дивидендов, процентов, страховых выплат, дохода от использования авторских или иных смежных прав, сдачи в аренду или иного использования имущества, реализации имущества, пенсий, пособий, стипендий и иных поступлений как в денежной, так и в натуральной форме. Все перечисленное есть не что иное, как различные виды (формы) доходов [9].

Между тем в гл. 23 НК РФ термин «доход» не конкретизирован. В свою очередь согласно ст. 41 НК РФ доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить. Данное определение является общим, поскольку служит делу обложения не только НДФЛ, но и налогом на прибыль организаций [10]. Согласимся с позицией С.П. Павленко, которая указывает, что основной проблемой российского законодательства является отсутствие четкого закрепления понятия «доход» в НК РФ, что свойственно и многим зарубежным

⁷ Косов М.Е., Ахмадеев Р.Г. Налогообложение доходов и имущества физических лиц: учеб. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014.

⁸ Ушаков Н.В. Теория и история налогообложения. М.: КноРус, 2009.

странам. Однако в отличие от РФ во многих странах существуют четкие перечни доходов, подлежащих налогообложению подоходным налогом. Кроме того, российское налоговое законодательство не разграничивает доход на валовой и облагаемый [11].

В-третьих, применительно к конструкции НДФЛ нельзя не обратить внимание на новый методологический элемент налогообложения – «налоговая база» (ст. 210 НК РФ), – отсутствовавший в нормативной базе советского налогового права. Впервые в российском налоговом праве он стал упоминаться в ст. 53 НК РФ с 1999 г. и представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения. По сути, такой элемент налоговых платежей, как налоговая база, фактически представляет собой ту часть объекта налога, к которой должна применяться налоговая ставка и исчисляться налог. Иными словами, налоговая база является основанием исчисления налога [12].

Следует согласиться с суждением Ю.Е. Курилюк [13], указывающей, что при установлении элементов юридической конструкции НДФЛ законодателем весьма слабо разграничиваются такие ее элементы, как объект налогообложения и налоговая база. Так, в ст. 209 НК РФ оговаривается, что объектом налогообложения признается доход, полученный налогоплательщиками; что касается налоговой базы, ее понятие в гл. 23 НК РФ законодатель не приводит, в ст. 210 НК РФ указывается лишь, что при определении налоговой базы «учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды».

Вместе с тем поскольку обязанность определения каждого элемента юридической конструкции налога закреплена законодательно, видится необходимым четкое отделение налоговой базы от объекта налога не только в целях соответствия общей теории налогового права, но и для соблюдения принципов юридической техники и общей логики законодательства о налогах и сборах. Также можно отметить, что хотя налоговая база, по сути, представляет собой сложный, многосоставный элемент юридической конструкции налога, который можно представить как совокупность таких подэлементов, как масштаб налога, единица налоговой базы (единица

налога), метод учета налоговой базы, момент определения и состав налоговой базы, – центральное значение для научного поиска и некоторой систематизации особенностей определения налоговой базы и для обнаружения недостатков, пробелов правового регулирования юридических конструкций налогов в целом имеют следующие подэлементы налоговой базы: ее состав и момент ее определения.

Особенности определения налоговой базы по отдельным видам доходов установлены статьями 211–214.7 НК РФ. И применительно к контексту данного исследования представляют интерес положения ст. 211 НК РФ, из которой усматривается, что по доходам, полученным налогоплательщиком в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг), иного имущества, налоговая база определяется как их стоимость, исчисленная исходя из рыночных цен. Отметим, что названная дефиниция вовсе не является новацией. В дореволюционной податной системе подобное правило было установлено в п. 15 Положения о государственном подоходном налоге от 06.04.1916 (далее – Положение от 04.06.1916): имеющие денежную ценность натуральные выгоды и получения исчисляются по средним за предшествующий год ценам в месте нахождения соответствующего источника дохода.

Трансформацию указанного затем находим в ст. 23 Закона СССР от 04.04.1940 «О подоходном налоге с населения»: доходы, получаемые в натуральной форме (сельскохозяйственными продуктами, топливом, кустарными изделиями и т.п.), учитываются при определении облагаемого дохода по местным рыночным ценам. Впоследствии законодатель вернулся к этой норме только в 1991 г.: в ст. 2 Закона № 1998-1 уточнялось, что доходы, полученные в натуральной форме, учитываются в составе совокупного годового дохода по государственным регулируемым ценам, а при их отсутствии – по свободным (рыночным) ценам на дату получения дохода.

В-четвертых, исходя из норм ст. 2 и 3 Закона № 1998-1, налоговым периодом являлся календарный год (данная дефиниция репродуцирована в ст. 216 НК РФ). В ранее действовавших нормативно-правовых актах применялись схожие по значению термины, в частности: «окладный год», совпадавший по временным рамкам с календарным⁹; «окладные полугодия» – с 1 октября по 31 марта и с 1 апреля

⁹ Пункт 14 Положения от 06.04.1916.

по 30 сентября¹⁰; «годовой оклад»¹¹; «годовые и месячные оклады»¹².

В-пятых, в теории изначально существует два подхода к режиму налогообложения доходов физических лиц – прогрессивное и пропорциональное налогообложение, регламентированное посредством применения одного из элементов налогообложения – *налоговой ставки*. Как правило, различают два вида налоговой прогрессии: простую и сложную. При простой прогрессии ставки возрастают по мере увеличения дохода (стоимости имущества) для всей его суммы. При полной сложной прогрессии доходы делятся на части, каждая из которых облагается по своей ставке, то есть повышенные ставки действуют не для всего увеличивающегося объекта налогообложения, а для его части, которая превышает предыдущую¹³. В СССР при налогообложении доходов граждан использовался метод сложной прогрессии, нашедший свое отражение и в российском налоговом праве.

Общие налоговые ставки в РФ были установлены в ст. 6 Закона № 1998-1 по прогрессивной шкале и за время его существования неоднократно менялись: от минимальной величины в размере 12%, до максимальной величины – 42%¹⁴. В 2000 г. на завершающем этапе действия Закона № 1998-1 было установлено три разряда налоговых ставок (12%, 20 и 30%). Кроме того, из обзора редакций ст. 6 Закона № 1998-1 усматривается, что для нее характерна тенденция к снижению прогрессивности и уменьшению числа разрядов, и, с точки зрения отдельных исследователей, такое направление эволюции налогообложения доходов физических лиц свидетельствует о его приближении к оптимальной модели, поскольку пропорциональный налог порождает меньшее избыточное бремя, следовательно, в большей

¹⁰ Пункты 6, 7 Декрета от 16.11.1922, п. 21 Положения о государственном подоходно-поимущественном налоге от 12.11.1923, п. 13 Положения о государственном подоходном налоге от 29.10.1924.

¹¹ Пункт 4 Положения о государственном подоходном налоге от 24.09.1926.

¹² Пункт 6 Положения о государственном подоходном налоге от 14.12.1927 (далее – Положение от 14.12.1927), п. 12, 16 Положения о подоходном налоге с частных лиц от 02.09.1930.

¹³ *Налоги и налоговое право* / под. ред. А.В. Брызгалина. М.: Аналитика-Пресс, 1997. С. 294–295.

¹⁴ Действовала в 1999 г. при шестirazрядной системе ставок, хотя в первой редакции закона предусматривалось наличие максимальной налоговой ставки в размере 60% при семиразрядной системе ставок.

степени соответствует критерию экономической эффективности, чем прогрессивный¹⁵.

Отметим также, что отличительной особенностью построения подоходного налога в СССР являлась дифференциация ставок по социальным группам населения, что определяло различный уровень обложения их доходов. Это также коренным образом отличало советскую систему от мировой практики подоходного налогообложения. Дифференциация уровня обложения характерна для советской системы подоходного налога на любом этапе. Однако если в переходный период она базировалась на классовых признаках и преследовала главным образом цель регулирования накоплений капиталистических элементов, их ограничение и вытеснение из хозяйственного оборота страны, то в период социализма в основу дифференциации был положен принцип обеспечения уравнительности в объемах получаемых доходов у различных категорий трудящихся¹⁶.

Одним из существенных путей налогового реформирования считается последовательное снижение налогового давления на налогоплательщика в соответствии с концепцией А. Лаффера. Можно утверждать, что эта тенденция нашла свое отражение при осуществлении политики либерализации подоходного налогообложения в России в сторону установления пропорциональной шкалы налогообложения, когда государство отказалось от применения прогрессивного метода обложения, установив плоские налоговые ставки в зависимости от вида дохода (ст. 224 НК РФ в настоящее время предусмотрено 11 ставок НДФЛ 5 различных процентных показателей – от 9% до 35% при основной ставке в размере 13%¹⁷). Помимо этого, существовало мнение о том, что с точки зрения оптимальной организации государственного хозяйства для целей стимулирования большей уплаты налогов в бюджет в сфере подоходного налогообложения вообще возможно применение регрессивных систем налогообложения, при которых тот, кто платит в бюджет больше налогов, получает дополнительные преференции в виде

¹⁵ *Косов М.Е., Ахмадеев Р.Г.* Налогообложение доходов и имущества физических лиц: учеб. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014.

¹⁶ *Ушак Н.В.* Теория и история налогообложения. М.: КноРус, 2009.

¹⁷ Есть основания полагать, что точкой зарождения 30-процентной ставки НДФЛ, действующей в настоящее время (п. 1, 3 ст. 224 НК РФ), является норма ст. 9 Указа от 30.04.1943.

скидок или с налоговой ставки, или с налогового оклада [14].

В-шестых, в отношении порядка исчисления налога и сроков уплаты отметим, что по общему правилу, закрепленному в ст. 9 Закона № 1998-1, обязанность по перечислению исчисленного и удержанного налога возлагалась на предприятия, учреждения, организации. То есть в законе закреплен общий принцип взимания налога у источника выплаты дохода. Названный императив содержится в настоящее время в п. 3 ст. 226 НК РФ. Применительно к поименованным конструкциям небезынтересным представляется высказывание Е.В. Кудряшовой: выбор объекта налогообложения первичен и связан с фундаментальными вопросами налогообложения о способности к уплате налога и об удобстве налога. Далее в зависимости от избранного объекта налогообложения и характеристик субъекта налога подбирается способ уплаты, связывающий объект и субъект. Он учитывает значение субъекта и объекта обложения, и здесь же расставляются соответствующие акценты [15]. В отношении рассматриваемых методологических элементов мы разделяем точку зрения А.А. Батарина, считающего, что возложение обязанности по исчислению налога на того или иного субъекта взято не произвольно. Связано это преимущественно с владением достоверной, документально оформленной информацией для исчисления налога [16].

При исследовании методологии подоходного налогообложения важно отметить, что в настоящее время, по данным ФНС России, около 97% НДФЛ поступает в бюджет от *налоговых агентов* – лиц, не являющихся налогоплательщиками, но на которых возложена обязанность по исчислению, удержанию и перечислению налога в бюджет – ст. 24, 226 НК РФ (такой статистический показатель подтверждает теорию, согласно которой в качестве дохода необходимо рассматривать только те виды доходов, которые поступают всегда из определенных источников, то есть регулярно, и ни разу не выпадают из налогообложения¹⁸).

Правовой институт налоговых агентов введен в России с 01.01.1999. А в советском налоговом праве только в двух нормативных актах постреволюционного периода можно найти своеобразный аналог – «финансовый агент»¹⁹.

¹⁸ Налогообложение физических лиц / под ред. Л.И. Гончаренко. М.: ИНФРА-М, 2012.

¹⁹ Пункт 23 Положения от 12.11.1923, п. 22 Положения от 29.10.1924.

Российский исследователь С.В. Якуб пишет, что удержание и перечисление налога не только публично-правовым, но и частноправовым источником выплат (работодателем) в Советской России были введены Положением о государственном подоходном налоге от 24.09.1926 [17]. В действительности же такое нормативное предписание впервые озвучено в Декрете СНК от 17.06.1918 «Об изменении и дополнении Декрета от 24 ноября 1917 г. «О взимании прямых налогов»: частью III указанного акта разрешено «лицам, получающим содержание из казны (рабочие и служащие национализированных предприятий, государственных учреждений), производить уплату подоходного и единовременного налогов посредством удержания означенными учреждениями из причитающегося сим лицам вознаграждения в течение шести месяцев после установленного для взноса сих налогов предельного срока, предоставив Народному Комиссару по Финансовым Делах право распространять это правило на рабочих, служащих частных предприятий и обществ»²⁰. Впоследствии это правило содержалось в п. 22 Положения от 29.10.1924: налог с рабочих, служащих и государственных пенсионеров удерживается из выдаваемого им вознаграждения или пенсии теми учреждениями и предприятиями, которые производят эти выдачи. В дальнейшем названный подход сохранялся вплоть до распада СССР²¹.

Следует обратить внимание на тот факт, что в российском налоговом праве в отличие от советского заложен новый принцип кумулятивности налогообложения (ст. 8 Закона № 1998-1): исчисление налога производится с начала календарного года по истечении каждого месяца с суммы совокупного дохода, уменьшенного на соответствующие суммы, с зачетом ранее удержанной суммы налога (имитация названной нормы – п. 3 ст. 226 НК РФ). При этом определялось, что по окончании года производится перерасчет налога исходя из сумм, составляющих совокупный доход (в полных рублях) физического лица и полученных им в течение календарного года (трансформация нормы – п. 3 ст. 225 НК РФ).

В-седьмых, при рассмотрении методологических аспектов налогообложения доходов физических лиц в РФ нельзя не отметить такой факультативный элемент налогового процесса как *налоговые льготы* (ст. 56 НК РФ). Отметим, что ни

²⁰ URL: http://www.libussr.ru/doc_ussr/ussr_305.htm

²¹ См., например, п. 13, 16 Указа от 30.04.1943.

в Законе № 1998-1, ни в гл. 23 НК РФ термин «налоговая льгота» напрямую не упоминается. Вместе с тем из п. 7 ст. 3 Закона № 1998-1 следовало, что под данной преференцией понимались, в частности, исключение из совокупного дохода физических лиц отдельных видов доходов, освобождение от обложения подоходным налогом отдельных категорий физических лиц. В настоящее время применительно к НДФЛ определены налоговые льготы в виде доходов, не подлежащих налогообложению (ст. 217 НК РФ)²², а также различные налоговые вычеты, установленные в виде вычета части объекта налогообложения из подлежащей обложению величины налоговой базы²³.

Следует поддержать такую позицию: налоговые вычеты являются разновидностью налоговых льгот. Объясняется это положение тем, что общие налоговые вычеты так же, как и другие виды налоговых льгот, в том числе специальные или частные, имеют ту или иную регулируемую направленность (стимулирующую, инвестиционную, социальную и т.д.) [18]. К разновидности налоговых льгот относят вычеты и другие авторы [19].

Как указывает А.В. Толкушкин, условия определения размеров облагаемого совокупного годового дохода в период действия Закона № 1998-1 изменялись практически ежегодно. Основными направлениями этих изменений были:

- 1) исключение отдельных видов доходов из списка доходов, не подлежащих налогообложению;
- 2) включение в доходы, не подлежащие налогообложению, отдельных видов доходов;
- 3) исключение старых и введение новых вычетов из доходов, не подлежащих налогообложению [20].

Названная тенденция характерна и для НДФЛ. Так, если п. 1 ст. 3 «Доходы, не подлежащие налогообложению» Закона № 1998-1 на начальном этапе содержал 26 позиций, то в 2000 г. их число возросло до 37 (для сравнения: если тождественная по смыслу ст. 217 НК РФ на стартовой стадии включала в себя 31 позицию, то в настоящее время – более 70, абсолютное

большинство из которых скопировано из Закона № 1998-1, кроме того, практически весь перечень льгот, установленных п. 2–4 ст. 3 Закона № 1998-1, содержится в ст. 218 НК РФ).

При этом целесообразно обратить внимание на то, что многие налоговые льготы представляют собой современную интерпретацию либо советского, либо дореволюционного налогового права. Подтверждение тому – соотношение отдельных норм гл. 23 НК РФ с нормами Положения от 04.06.1916. Например, в соответствии с подп. 2 п. 7 указанного Положения от обложения государственным подоходным налогом освобождались генеральные консулы, консулы, вице-консулы и консульские агенты, состоящие подданными того государства, от которого они назначены, если в сем государстве подобная же льгота предоставлена соответствующим лицам, состоящим на русской службе (поразительное сходство находим в п. 4 и 5 ст. 3 Закона № 1998-1, в п. 2 ст. 215 НК РФ). Не облагались налогом: служебное вознаграждение назначенных в состав действующей армии и флота чинов армии и флота; пенсии, пособия и выдачи за службу в войсках и флоте; пособия на погребение членов семьи плательщика (п. 11 Положения от 04.06.1916). Своеобразные аналоги сказанному – нормы подп. «б», «к», «я.11» ст. 3 Закона № 1998-1 и п. 2, 8, 29 ст. 217 НК РФ.

Как указывает Д.Г. Черник, важнейшим фактором, характеризующим справедливость налогообложения, является величина минимального дохода, освобождаемого от налогов. Такой минимум существует практически во всех странах, в том числе и в России²⁴, а именно – стандартные налоговые вычеты. В названном контексте обратимся к подп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ, в котором заложен методологический подход к уменьшению дохода налогоплательщика на расходы, связанные с обеспечением детей налогоплательщика. Начало же названного принципа заложены в п. 45 Положения от 06.04.1916: по ходатайству плательщика, облагаемый доход которого не превышает 4 000 руб. и на попечении коего находится более двух, не имеющих самостоятельного дохода, членов семейства и притом или не достигших 21 года, или неспособных к труду вследствие болезни, удостоверенной свидетельством врача, или достигших шестидесятилетнего возраста, – оклад налога понижается на один разряд за каждого такого, сверх двух, члена семьи.

²² Определения Конституционного Суда РФ от 17.06.2013 № 905-О, от 22.03.2012 № 406-О-О, от 17.12.2009 № 1572-О-О, от 16.01.2009 № 81-О-О.

²³ Определения Конституционного Суда РФ от 17.01.2013 № 123-О, от 02.11.2011 № 1478-О-О, от 17.12.2008 № 1071-О-О, от 03.04.2009 № 480-О-О.

²⁴ Налоги и налогообложение / под ред. Д.Г. Черника. М.: Юрайт, 2013.

Представляет исторический интерес и Положение от 24.09.1926, поскольку именно в этом акте впервые продекларированы следующие налоговые льготы в виде невключения в валовой доход определенных сумм: пособий по социальному страхованию; пособия на лечение болезни, выдаваемых рабочим и служащим непосредственно нанимателями за их счет; выдач при командировках и перемещениях, предусмотренных законодательством о труде; компенсаций за использование при работе собственных инструментов и спецодежды; выходных пособий, выдаваемых при расторжении трудового договора на основании законодательства о труде (п. 13 Положения от 24.09.1926). В российском налоговом праве модификация данных норм – подп. «а», «д», «я» п. 1 ст. 3 Закона № 1998-1 и п. 3, 10 ст. 217 НК РФ.

Примечательны также две существующие в данный момент налоговые льготы. Первая – социальный налоговый вычет с 01.01.2015 распространяется на суммы, уплаченные налогоплательщиком в налоговом периоде страховых взносов по договору (договорам) добровольного страхования жизни, заключенному со страховой организацией (подп. 4 п. 1 ст. 219 НК РФ). Однако указанное правило вовсе не является новшеством: п. 25 Положения от 14.12.1927 предусматривалось, что из облагаемого дохода физических лиц исключаются суммы, израсходованные на уплату премий по страхованию жизни плательщика и членов его семьи.

Вторая льгота широко применяется в настоящее время и касается уменьшения дохода налогоплательщика на суммы, направленные на приобретение/строительство жилья (подп. «в» п. 6 ст. 3 Закона № 1998-1, ст. 220 НК РФ). Свообразные задатки льготы, связанной с обзаведением жильем, находим в п. 28 Положения от 14.12.1927. Предусматривалось, что при обложении физических лиц, возведших, восстановивших или достроивших жилые строения на землях, предоставленных им по договорам застройки, и их правопреемников, из суммы облагаемого дохода исключается в течение трех лет со дня возведения, восстановления или достройки упомянутых строений вся сумма дохода, полученного в отчетном периоде от владения этими строениями.

Этапным для унификации и развития института налоговых льгот является Закон от 04.04.1940.

В качестве новшества следует отметить, что названным актом существенно расширен перечень налоговых льгот для физических лиц, в частности, согласно ст. 2 Закона от 04.04.1940 освобождались от налогообложения: «Герои Советского Союза, граждане, награжденные орденами СССР или почетным революционным оружием, и герои труда – по получаемой заработной плате». По доходам от других источников эти граждане освобождались от налога, если их доход не превышал 6 000 руб. в год, а при доходе больше 6 000 руб. в год из облагаемого дохода исключается 6 000 руб. (здесь явно усматривается сходство подп. «а» п. 2 ст. 3 Закона № 1998-1 и подп. 2 п. 1 ст. 218 НК РФ); впервые в истории введена норма, освобождающая от налогообложения пенсионеров по получаемой ими пенсии (в постсоветском периоде – подп. «б» п. 1 ст. 3 Закона № 1998-1, п. 2 ст. 217 НК РФ). Кроме того, в силу ст. 24 Закона от 04.04.1940 не включались в облагаемый доход: суммы, вырученные от продажи принадлежащего плательщику имущества (вариации указанного – подп. «т» п. 1 ст. 3 Закона № 1998-1, ст. 220 НК РФ); алименты (аналогичные нормы – подп. «п» п. 1 ст. 3 Закона № 1998, п. 5 ст. 217 НК РФ); суммы, полученные в порядке наследования и дарения (вариант означенного – подп. «х» п. 1 ст. 3 Закона № 1998-1, п. 18, 18.1 ст. 217 НК РФ).

Упомянем и ряд налоговых льгот, введенных Указом от 30.04.1943, модификации которых имеются в российском налоговом праве. В соответствии со ст. 2 Указа от 30.04.1943 от уплаты подоходного налога, помимо прочего, освобождались лица, награжденные орденом Славы трех степеней, инвалиды Великой Отечественной войны (подп. «а», «г» п. 2 ст. 3 Закона № 1998-1, п. 1, 2 п. 1 ст. 218 НК РФ). На основании ст. 5, 11 Указа от 30.04.1943 в облагаемый подоходным налогом доход не включались: пособия по государственному социальному страхованию и государственному социальному обеспечению, кроме пособий по временной нетрудоспособности, беременности и родам и по уходу за ребенком (дубликаты нормы – подп. «а» п. 1 ст. 3 Закона № 1998-1, п. 1 ст. 217 НК РФ); суммы, получаемые в возмещение вреда при утрате трудоспособности, связанной с увечьем или иным повреждением здоровья (см. подп. «д» п. 1 ст. 3 Закона № 1998-1, п. 3 ст. 217 НК РФ); суммы, выплачиваемые по государственному обязательному и добровольному страхованию (см. подп. «ф» п. 1 ст. 3 Закона № 1998-1, п. 1 ст. 213 НК РФ).

В завершение на основе проведенного анализа необходимо отметить следующее:

- 1) современные элементы налогообложения НДФЛ и ранее характеризовали методологию подоходного налогообложения и присутствовали в нормативных актах, регулирующих соответствующие вопросы, что свидетельствует о преемственной связи в методологии налогообложения физических лиц в России;
- 2) подоходный налог (НДФЛ) в качестве формы принудительного изъятия части совокупного дохода налогоплательщиков в государственную казну отражает все преимущества и недостатки конкретного экономического пространства и системы государственного управления и устройства в пределах конкретных

исторических этапов, на протяжении которых происходили перманентные изменения системы налогообложения доходов физических лиц;

- 3) ретроспективный анализ эволюции методологии подоходного налогообложения позволяет судить в целом о прогрессивном характере ее развития, при этом на всех временных отрезках наблюдалась тенденция к увеличению объема норм и к усложнению в его правовом регулировании.

Представляется, что исторический опыт налогообложения в России исключительно актуален в условиях современной трансформации экономических отношений, а его использование способно дать новый импульс в развитии системы налогообложения доходов физических лиц.

Список литературы

1. Крамаренко Л.А., Назаров А.В. Проблема распределения налогового бремени в обществе как одно из основных направлений налоговых реформ // Современные проблемы науки и образования: электронный научный журнал. 2014. № 1. URL: <http://www.science-education.ru/ru/article/view?id=12013>.
2. Косов М.Е., Крамаренко Л.А. Экономическое равновесие налоговой системы: монография. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. 200 с.
3. Пансков В.Г. К вопросу о прогрессивной шкале налогообложения доходов физических лиц // Налоги и налогообложение. 2009. № 7. С. 14–19.
4. Власенко Л.В. Налоговые правовые позиции судов: теория и практика: монография / под ред. И.А. Цинделиани. М.: Норма, ИНФРА-М, 2015. 160 с.
5. Шаталов С.Д. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Главы 23–24. 3-е изд., перераб. и доп. М.: МЦФЭР, 2003. 1040 с.
6. Дмитриева К.Н. Проблемы определения налогового резидентства в России // Налоги. 2011. № 2. С. 10–15.
7. Кашин В.А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. 383 с.
8. Фокин А.В. Международное налогообложение пассивных доходов (процентов, дивидендов, роялти): американский опыт. М.: Волтерс Клувер, 2009. 216 с.
9. Кучеров И.И. Объект налога как правовое основание налогообложения // Финансовое право. 2009. № 1. С. 6–12.
10. Сандырев Г.Г. Особенности юридических конструкций налогов с физических лиц // Финансовое право. 2012. № 2. С. 26–30.
11. Павленко С.П. Некоторые проблемы определения объекта налогообложения по налогу на доходы физических лиц в России и за рубежом // Финансовое право. 2010. № 5. С. 27–31.
12. Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты): монография. М.: ЮрИнфоР, 2009. 472 с.
13. Курилюк Ю.Е. Некоторые вопросы определения налоговой базы по налогу на доходы физических лиц // Финансовое право. 2012. № 10. С. 21–26.

14. *Брызгалин А.В., Симонов М.В.* К вопросу о прогрессивном налогообложении: быть или не быть? Или рассуждения о современной налоговой политике // *Налоги и финансовое право*. 2009. № 7. С. 16–27.
15. *Кудряшова Е.В.* Соотношение понятий «способ взимания налога» и «техника обложения» // *Налоги*. 2006. № 2. С. 7–13.
16. *Батарин А.А.* Исчисление налога как часть субъективной налоговой обязанности // *Финансовое право*. 2012. № 9. С. 32–36.
17. *Якуб С.В.* Институт налоговых агентов нуждается в реформировании // *Финансовое право*. 2010. № 8. С. 27–32.
18. *Барулин С.В., Макрушин А.В.* Налоговые льготы как элемент налогообложения и инструмент налоговой политики // *Финансы*. 2002. № 2. С. 39–42.
19. *Соловьева Н.А.* Соотношение налоговых вычетов и налоговых льгот // *Вестник Воронежского государственного университета*. Серия: Право. 2009. № 1. С. 311–312.
20. *Толкушкин А.В.* История налогов в России. М.: Магистр, ИНФРА-М, 2015. 480 с.

**INTERPRETATION OF HISTORICAL ELEMENTS OF INCOME TAXATION METHODOLOGY
IN THE RUSSIAN TAX PRACTICE****Valentina N. EDRONOVA^{a,*}, Avgust V. TELEGUS^b**^a National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation
v.n.edronova@mail.ru^b Federal Tax Service Training Institute, Nizhny Novgorod, Russian Federation
a.v.telegus@mail.ru

* Corresponding author

Article history:

Received 25 August 2016

Received in revised form

5 September 2016

Accepted 19 September 2016

JEL classification: H24, H30**Keywords:** income tax, taxation elements, methodology**Abstract****Importance** Under active reform of financial activities of the State and qualitative changes in legal and regulatory environment, it is important to study the historically developed methodological principles and elements of income taxation that have a direct impact on regulation of tax, financial and other jural relations and their interpretation in the modern tax practice of the Russian Federation.**Objectives** The aim is to study theoretical, methodological and practical aspects of income taxation in Russia, perform a retrospective analysis of its general and specific characteristics.**Methods** The methodological basis of the research is empirical and logical constructions, analysis and synthesis, generalization, systems approach, methods of comparative analysis.**Results** We revealed the continuity of income taxation methodology, progressive nature of its development, a tendency towards increasing the volume of regulations and complexity of statutory regulation of personal income tax.**Conclusions and Relevance** The historical experience in taxation in Russia is extremely relevant under today's transformation of economic relations, and its use may give new impetus to taxation development.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2016

References

1. Kramarenko L.A., Nazarov A.V. [The problem of distribution of tax burden in the society as one of major areas of tax reform]. *Sovremennye problemy nauki i obrazovaniya: elektronnyi nauchnyi zhurnal*, 2014, no. 1. (In Russ.) Available at: <http://www.science-education.ru/ru/article/view?id=12013>.
2. Kosov M.E., Kramarenko L.A. *Ekonomicheskoe ravновesie nalogovoi sistemy: monografiya* [An economic balance of the tax system: a monograph]. Moscow, YUNITI-DANA Publ., 2012, 200 p.
3. Panskov V.G. [On progressive scale of personal income taxation]. *Nalogi i nalogoblozhenie = Taxes and Taxation*, 2009, no. 7, pp. 14–19. (In Russ.)
4. Vlasenko L.V. *Nalogovye pravovye pozitsii sudov: teoriya i praktika: monografiya* [Tax legal positions of courts: Theory and practice: a monograph]. Moscow, Norma, INFRA-M Publ., 2015, 160 p.
5. Shatalov S.D. *Kommentarii k Nalogovomu kodeksu Rossiiskoi Federatsii. Glavy 23–24* [Comments on the Tax Code of the Russian Federation. Chapters 23–24]. Moscow, MTsFER Publ., 2003, 1040 p.
6. Dmitrieva K.N. [Problems related to tax residency determination in Russia]. *Nalogi = Taxes*, 2011, no. 2, pp. 10–15. (In Russ.)
7. Kashin V.A. *Nalogovye soglasheniya Rossii. Mezhdunarodnoe nalogovoe planirovanie dlya predpriyatii* [Tax agreements of Russia. International tax planning for enterprises]. Moscow, Finansy, YUNITI Publ., 1998, 383 p.
8. Fokin A.V. *Mezhdunarodnoe nalogoblozhenie passivnykh dokhodov (protsentov, dividendov, royalti): amerikanskii opyt* [International taxation of passive incomes (interest, dividends, royalty): American experience]. Moscow, Wolters Kluwer Publ., 2009, 216 p.
9. Kucherov I.I. [Object of taxation as a legal basis of taxation]. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2009, no. 1, pp. 6–12. (In Russ.)

10. Sandryev G.G. [Specifics of legal structures of taxes on individuals]. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2012, no. 2, pp. 26–30. (In Russ.)
11. Pavlenko S.P. [Certain problems of determining the object of personal income tax in Russia and abroad]. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2010, no. 5, pp. 27–31. (In Russ.)
12. Kucherov I.I. *Teoriya nalogov i sborov (pravovye aspekty): monografiya* [The theory of taxes and duties (legal aspects): a monograph]. Moscow, UrInfoR Publ., 2009, 472 p.
13. Kurilyuk Yu.E. [Certain issues of determining the tax base for personal income tax]. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2012, no. 10, pp. 21–26. (In Russ.)
14. Bryzgalin A.V., Simonov M.V. [On progressive taxation: to be or not to be? Or arguments about modern tax policy]. *Nalogi i finansovoe pravo = Taxes and Financial Law*, 2009, no. 7, pp. 16–27. (In Russ.)
15. Kudrjashova E.V. [The relationship between the concepts of 'method of tax collection' and 'assessment technique']. *Nalogi = Taxes*, 2006, no. 2, pp. 7–13. (In Russ.)
16. Batarin A.A. [Tax assessment as a part of subjective obligation to pay tax]. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2012, no. 9, pp. 32–36. (In Russ.)
17. Yakub S.V. [Institution of tax agents needs to be reformed]. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2010, no. 8, pp. 27–32. (In Russ.)
18. Barulin S.V., Makrushin A.V. [Tax benefits as an element of taxation and tax policy tool]. *Finansy = Finance*, 2002, no. 2, pp. 39–42. (In Russ.)
19. Solov'eva N.A. [The ratio of tax deductions and tax benefits]. *Vestnik Voronezhskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Pravo = Proceedings of Voronezh State University. Series: Law*, 2009, no. 1, pp. 311–312. (In Russ.)
20. Tolkushkin A.V. *Istoriya nalogov v Rossii* [History of taxes in Russia]. Moscow, Magistr, INFRA-M Publ., 2015, 480 p.