

**МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ И ПРАКТИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ  
НАЛОГОВОЙ ОБЯЗАННОСТИ ПО НАЛОГУ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ,  
ВЫЯВЛЯЕМЫЕ ПРИ НАЛОГОВОМ КОНСУЛЬТИРОВАНИИ****Валентина Николаевна ЕДРОНОВА<sup>а</sup>, Август Валерьевич ТЕЛЕГУС<sup>б,•</sup>**

<sup>а</sup> доктор экономических наук, 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

<sup>б</sup> 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 15.02.2017

Принята в доработанном  
виде 07.03.2017

Одобрена 11.04.2017

Доступна онлайн 29.05.2017

УДК 336.226.11

JEL: H24, H26

<https://doi.org/10/24891/fc.23.19.1108>**Аннотация**

**Предмет.** В связи с изменением экономико-правовых отношений между государством и его гражданами, реформацией налоговой системы, перманентной корректировкой налогового законодательства при отсутствии у физических и юридических лиц глубоких знаний в области налогообложения представляется весьма актуальным рассмотрение методологических и практических проблем формирования налоговой обязанности по налогу на доходы физических лиц, выявляемых в ходе осуществления налогового консультирования.

**Цели.** Обобщение и анализ проблем формирования налоговой обязанности по налогу на доходы физических лиц, выявляемые при налоговом консультировании.

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

**Результаты.** В налогообложении доходов физических лиц выявлены тенденция к увеличению объема регулирующих норм, а также фискальный характер методологических подходов официальных инстанций к практике исчисления НДФЛ, нейтрализовать которые удастся, как правило, только в суде. Это, очевидно, не способствует эффективному проведению налоговой реформы.

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

**Выводы.** В ходе формирования у плательщиков налоговой обязанности по налогу на доходы физических лиц возникает множество проблем, решить часть из которых возможно в рамках налогового консультирования. В настоящее время налоговое консультирование выступает в качестве активной составляющей современной системы налогообложения, в значительной степени оказывающей влияние на методологию определения налоговой обязанности при налогообложении доходов физических лиц, препятствующей совершению правонарушений как налогоплательщиками, так и фискальными органами, и позитивно воздействующей на развитие налоговых отношений в обществе.

**Ключевые слова:** налог  
на доходы физических лиц,  
налоговое консультирование

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2017

Неотъемлемым элементом регулирования рыночных отношений в обществе выступают налоги, которые обеспечивают финансовыми ресурсами органы государственной власти и местного самоуправления для решения экономических и социальных задач,

воздействуют на поведение хозяйствующих субъектов, регулируют доходы, имущественную состоятельность, платежеспособный спрос населения<sup>1</sup>. Продолжает быть актуальным

<sup>1</sup> Финансы и кредит: электрон. учеб. курс / под ред. Т.М. Ковалевой. М.: КНОРУС, 2010.

высказывание проф. Й. Шумпетера, сделанное более полувека назад: собственность, а также налогообложение – это в такой же мере атрибуты коммерческого общества, в какой рыцари и феодальные поместья – атрибуты феодализма [1].

Наряду с иными налогами налог на доходы физических лиц является мощным экономическим регулятором государства, не только способствующим пополнению доходной части бюджета, но и через систему выбора объекта налогообложения, налоговых ставок, льгот и иных элементов налогообложения оказывающим влияние на уровень и структуру доходов населения страны. Важность налога определена и тем фактом, что плательщиками НДФЛ выступают практически все трудоспособные граждане РФ. Поэтому с теоретической точки зрения поступления от выплат НДФЛ могут быть без перераспределения зачислены в бюджет любого уровня [2]. В то же время налоговое законодательство в части НДФЛ постоянно корректируется и представляется весьма неустойчивым. По информации справочно-правовой системы «КонсультантПлюс», с 2014 г. только основные изменения в гл. 23 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) внесены четырьмя федеральными законами<sup>2</sup>, с 2015 г. – семью федеральными законами<sup>3</sup>, с 2016 г. – еще семью<sup>4</sup>. А с 2017 г. – регламентация налогообложения изменена четырьмя федеральными законами<sup>5</sup>. Ситуация усугубляется и количеством различного рода разъясняющих писем официальных инстанций: в частности Минфином России и ФНС России за период с 2014 по 2016 г. выпущено 550,

1 172 и 979 разъяснений соответственно<sup>6</sup> по вопросам налогообложения НДФЛ (в отдельных случаях не коррелирующих между собой). При этом имеются существенные недостатки в самом механизме налогообложения, которые вызваны прежде всего непроработанностью методологии формирования облагаемых доходов и несовершенством самих принципов обложения [3].

Изложенное явно свидетельствует об отсутствии научной основы при формировании государством (в том числе и его властными структурами) налоговой политики по НДФЛ. Согласимся с М.В. Кутявиной, отмечающей, что несовершенство, нестабильность, неясность налогового законодательства отнюдь не сопутствуют эффективному проведению налоговой реформы. Необходимо признать, что НК РФ характеризуется запутанностью его отдельных положений. Необходимо четко определить нормативную базу, тогда и налогоплательщик будет знать свои права и обязанности, и налоговые органы не будут требовать большего, чем это предусмотрено в законодательстве [4]. Исторически сложилось так, что при внесении изменений в налоговое законодательство оценивается сумма выпадающих бюджетных доходов и принимается во внимание стандартизированные рекомендации международных организаций. Отсутствие научно обоснованного подхода, учитывающего взаимосвязь между элементами налоговой системы и социально-экономическими процессами, отрицательно сказывается на обществе [5].

В России в 90-е гг. XX в. появился новый вид услуг – консультационные услуги в области налогообложения. Это обусловлено такими экономическими факторами, как: возникновение новых экономико-правовых отношений между государством и его гражданами, вызванных развитием рыночной экономики в стране; становление новой налоговой системы, неоднозначность толкования принятых норм; активное

<sup>2</sup> Федеральные законы от 23.07.2013 № 212-ФЗ, от 30.09.2013 № 268-ФЗ, от 02.11.2013 № 306-ФЗ, от 04.10.2014 № 285-ФЗ.

<sup>3</sup> Федеральные законы от 28.12.2013 № 420-ФЗ, № 285-ФЗ, от 24.11.2014 № 366-ФЗ, от 24.11.2014 № 368-ФЗ, от 29.11.2014 № 382-ФЗ, от 24.11.2014 № 376-ФЗ, от 23.11.2015 № 320-ФЗ.

<sup>4</sup> Федеральные законы от 29.11.2014 № 382-ФЗ, от 06.04.2015 № 85-ФЗ, от 02.05.2015 № 113-ФЗ, от 08.06.2015 № 146-ФЗ, от 23.11.2015 № 317-ФЗ, от 28.11.2015 № 327-ФЗ, от 29.12.2015 № 396-ФЗ.

<sup>5</sup> Федеральные законы от 03.07.2016 № 251-ФЗ, от 03.07.2016 № 242-ФЗ, от 30.11.2016 № 401-ФЗ, от 30.11.2016 № 403-ФЗ.

<sup>6</sup> Разделы «Финансовые и кадровые консультации», «Консультации для бюджетных организаций» СПС «КонсультантПлюс».

вовлечение граждан и юридических лиц в налоговые отношения и отсутствие у них знаний в области налогообложения и т.д. Эти и другие факторы обусловили появление потребности в получении консультаций по правильному применению налогового законодательства, а также снижению налоговых платежей в соответствии с законодательством по налогам и сборам РФ, что в итоге послужило основанием для возникновения в России новой профессии – консультант по налогам и сборам [6].

Уместно привести точку зрения А.А. Орловой: в настоящее время политика государственных органов РФ сводится к информированию налогоплательщиков, контролю над соблюдением налогового законодательства и отказу от решения вопросов налогового консультирования налогоплательщиков [7].

Налоговые консультанты играют значительную роль как лица, обладающие специальными знаниями и навыками. Введение в РФ института налоговых консультантов является важной и необходимой задачей в развитии правовых основ российского государства. Налоговые консультанты – самостоятельная профессия, которая не совпадает ни с одной из существующих, а также не регулируется нормами НК РФ [8]. Наличие данного правового института отвечает тенденциям в мировой практике, и деятельность в этой области достаточно широко распространена [9]. Однако само понятие «налоговое консультирование» не имеет четкой дефиниции, что влечет неопределенность правового статуса налогового консультанта [10].

Понятие «налогового консультирования» ранее было изложено в письме МНС России от 16.05.2000 № АП-6-15/377<sup>7</sup>: консультирование – это деятельность независимых от налоговых органов субъектов по даче рекомендаций, составлению документов, представительству, осуществляемая в интересах налогоплательщиков. Консультирование – способ реализации прав

конкретного налогоплательщика на получение квалифицированной помощи профессионала.

В настоящее время согласно законопроекту № 529626-6 «О налоговом консультировании» предполагается, что налоговое консультирование – деятельность, осуществляемая налоговыми консультантами или налоговыми консультациями по оказанию консультационных услуг в сфере отношений, регулируемых законодательством<sup>8</sup>.

Исследователь Н.А. Урман обоснованно указывает: существует мнение, что предоставляемые услуги налогового консультанта входят в обязанности аудитора. Однако налоговый консультант принципиально отличается от аудитора, который выполняет особую публичную функцию, подчиняясь строгим стандартам и правилам аудиторской деятельности. Аудитор констатирует только причины болезни и ее последствия и в отличие от налогового консультанта не решает налоговых головоломок, так как это запрещают стандарты аудита, нарушение которых строго карается [11].

Подходы к теории налогового консультирования в России, а также зарубежный опыт представлены в работах А.В. Игнатушиной и А.В. Архиповой [12], Т.Н. Гузиной и Л.В. Усатовой [13], Л.А. Мазуриной [14], Л.С. Кириной [15] и других авторов<sup>9</sup>. Однако в названных публикациях ученые основное внимание уделили вопросам организации консалтинговой деятельности, регулирования и стандартизации консультационного процесса.

<sup>8</sup> Законопроект № 529626-6 «О налоговом консультировании». URL: <http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/%28SpravkaNew%29?OpenAgent&RN=529626-6&02%20>

<sup>9</sup> Тильдигов А.В. Основы налогового консультирования: учеб.-методич. пособ. Обнинск, 2004; Баширова Н.Н. Основы налогового консультирования: учеб. пособ. М.: Магистр, 2008; Демешева Т.А. Организация и методика налогового консультирования: учеб.-методич. пособ. М.: Учебный центр МФЦ, 2010; Шувалова Е.Б. Налоговое консультирование (правовой аспект): учеб. пособ. М.: Изд. центр ЕАОИ, 2011; Налоговое консультирование: учебник для студентов, бакалавров и магистрантов высших учебных заведений, обучающихся по экономическим специальностям и направлениям / науч. ред. Д.Г. Черник. М.: Экономика, 2016; Налоговое консультирование: теория и практика. Учеб. / под ред. Н.И. Малис. М.: Магистр, Инфра-М, 2017.

<sup>7</sup> Документ утратил силу с 21.05.2002 (письмо ФНС России от 30.06.2005 № САЭ-6-14/526@).

Вместе с тем, на наш взгляд, концептуально важно, что налоговое консультирование позволяет диагностировать проблемы в методике подоходного налогообложения в части формирования налоговых обязательств физических лиц, на основе правовых норм обнаружить их решение, что в итоге может повлиять на правоприменительные тенденции.

Обобщение профессиональных компетенций налогового консультанта содержит квалификационная характеристика «Консультанта по налогам и сборам»<sup>10</sup>, из которой в контексте налогообложения доходов физических лиц необходимо выделить следующее: осуществляет мониторинг изменений и дополнений, вносимых в законы и иные нормативные правовые акты, касающиеся налогообложения, содействует правильному исчислению и полноте уплаты налогов; дает необходимые рекомендации по формированию налоговой базы по видам налогов, использованию льгот, предоставляемых налоговым законодательством различным категориям налогоплательщиков, соблюдению установленного порядка исчисления и уплаты налогов; оказывает консультационные услуги организациям и физическим лицам по применению налогового законодательства; разрабатывает варианты оптимизации налогообложения применительно к специфике деятельности организаций и физических лиц; информирует их о налоговом законодательстве и дает разъяснения по применению нормативных правовых актов, регламентирующих налогообложение физических лиц. С учетом изложенного следует согласиться с позицией А.К. Кобылянского, согласно которой налоговому консультированию отводится важная роль в предупреждении нарушений налогового законодательства, снижении риска невозможности финансовых потерь, сокращении транзакционных издержек участников налоговых отношений, способствующем устранению возможностей административных деформаций в применении законодательно установленных правил налогообложения, обеспечении прав

законопослушных налогоплательщиков на информирование и помощь в исполнении налоговой обязанности [16].

При этом объективная нацеленность плательщика на минимизацию своих налоговых обязательств путем выбора оптимальной модели налогообложения, использования установленных НК РФ льгот и преференций ограничивается исключительно фискальным подходом к налоговому администрированию по НДФЛ со стороны ведомственных инстанций, о чем свидетельствуют следующие факты из практики налогового консультирования авторов исследования.

Одно из самых проблемных законоположений гл. 23 НК РФ – императивы п. 1 ст. 217 НК РФ, согласно которым не подлежат обложению НДФЛ государственные пособия, а также иные выплаты и компенсации, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством. В самой норме законодателем заложен методический пробел: не определен конкретный перечень выплат и компенсаций, не подлежащих налогообложению. А использование в ее конструкции прилагательного «иные» и оборота «выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством» позволяет весьма масштабно использовать льготный порядок налогообложения. Тем не менее Минфин России, игнорируя законодательные предписания, ограничивал использование названной льготы, подтверждение тому – перипетии с режимом налогообложения социально значимой для граждан единовременной денежной выплаты (далее – ЕДВ), установленной Федеральным законом от 12.01.1995 № 5-ФЗ «О ветеранах» (далее – Федеральный закон № 5-ФЗ).

По мнению Минфина России, в силу п. 1 ст. 217 НК РФ не подлежат обложению НДФЛ не любые выплаты и компенсации, а только те из них, которые имеют характер возмещения утраты физическими лицами источника доходов. Так как ЕДВ ветеранам боевых действий не направлена на возмещение гражданам утраты источника доходов, то она

<sup>10</sup> Постановление Минтруда России от 04.08.2000 № 57.

не подпадает под действие п. 1 ст. 217 НК РФ<sup>11</sup>. Между тем, на наш взгляд, разрешая вопрос о налогообложении ЕДВ, необходимо исходить из следующего. Во-первых, на основании ст. 13 Федерального закона № 5-ФЗ получение ветеранами боевых действий ЕДВ является мерой социальной поддержки.

Во-вторых, из текста п. 1 ст. 217 НК РФ буквально следует, что не облагаются НДФЛ иные выплаты и компенсации, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством. Данная дефиниция сформулирована федеральным законодателем достаточно определенно и не содержит нормы якобы о том, что не облагаются НДФЛ исключительно выплаты, имеющие характер возмещения утраты гражданами источника доходов.

В-третьих, согласно позиции Конституционного суда РФ ЕДВ является неотъемлемой частью социальной поддержки ветеранов боевых действий, предназначенной для восполнения потерь граждан, ранее являвшихся получателями льгот. Она способствует гарантии стабильности их юридического статуса и обладает специальным правовым режимом<sup>12</sup>.

В-четвертых, в силу подп. 3 п. 2 ст. 8 Федерального закона от 01.12.2014 № 384-ФЗ<sup>13</sup> упомянутая ЕДВ относится к расходным обязательствам РФ и включена в состав выплат (пособий, компенсаций) в целях использования бюджетных ассигнований в сфере социального обеспечения граждан.

В-пятых, с точки зрения Конституционного суда РФ<sup>14</sup>, подп. 7 п. 1 ст. 208 НК РФ определяет понятие «доходы» для целей гл. 23 «Налог на доходы физических лиц», а п. 1 и 3 ст. 217 НК РФ перечисляют доходы, не подлежащие обложению этим налогом, в

числе которых указаны пенсии, государственные пособия и иные выплаты и компенсации.

Таким образом, полагаем, что в системе действующего правового регулирования с учетом правовых позиций Конституционного суда РФ положения налогового законодательства не могут рассматриваться как допускающие возможность удержания НДФЛ из ЕДВ, получаемой ветераном боевых действий. Противоположный подход противоречил бы юридической природе ЕДВ и не соответствовал бы целям социального государства<sup>15</sup>.

При этом заметим, что в изменении нормотворческой и правоприменительной деятельности государства, общественного сознания, в понимании необходимости соблюдения Конституции РФ и установленных ею гарантий прав налогоплательщиков огромная роль принадлежит органам конституционного правосудия [17].

Итогом разнополярных методических подходов стало Постановление Конституционного суда РФ от 13.04.2016 № 11-П, который, руководствуясь принципами правомерности регулирования структурных элементов налогового обязательства, ясных и непротиворечивых правил уплаты налога, на основе структурированного анализа положений п. 1 и 3 ст. 217 НК РФ, пришел к выводу о том, что в целях установления видов доходов, не подлежащих налогообложению, федеральный законодатель употребляет различные термины – «компенсации», «компенсационные выплаты», «выплаты», «государственные пособия», не детализируя их содержание и отраслевую принадлежность и не учитывая, что в законодательстве понятие «государственные пособия» используется наряду с понятием «пособия», а термины «выплаты», «компенсации», «компенсационные выплаты» используются в отличающихся значениях в правовых нормах различной отраслевой принадлежности. Современное законодательство не содержит системной

<sup>11</sup> Письма Минфина России от 10.12.2015 № 03-04-05/72220, от 21.07.2010 № 03-04-05/8-404.

<sup>12</sup> Определение Конституционного суда от 27.12.2005 № 502-О.

<sup>13</sup> Федеральный закон от 01.12.2014 № 384-ФЗ «О федеральном бюджете на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов».

<sup>14</sup> Определение Конституционного суда РФ от 17.06.2008 № 552-О-П.

<sup>15</sup> Консультации авторов в СПС «КонсультантПлюс» от 13.06.2011 № 98061, от 17.02.2016 № 13267.

классификации различного рода компенсаций и выплат, назначаемых лицам, признанным государством нуждающимися в социальной защите: в зависимости от основания назначения они имеют различное наименование – ежемесячная денежная компенсация, компенсация, ежемесячная денежная выплата и т.п., большинство из которых являются мерами социальной поддержки граждан.

Указанное свидетельствует о неопределенности правового регулирования и неоднозначном понимании ст. 217 НК РФ при налогообложении выплат, производимых за счет бюджетных ассигнований, в том числе и ЕДВ, что в конечном счете приводит к нарушению принципа равенства лиц, относящихся к одной категории, в зависимости от формальных обстоятельств, не связанных с правовой природой выплаты. Таким образом, Конституционный суд РФ решил, что положения ст. 217 НК РФ не соответствуют Конституции РФ (ст. 19, 57), поскольку допускается налогообложение НДФЛ ЕДВ для ветеранов боевых действий<sup>16</sup>. То есть вердикт главной судебной инстанции страны полностью подтвердил вывод, сделанный нами в 2011 г.

Проблематика методического применения дефиниций ст. 217 НК РФ усматривается также из следующего примера, характеризующего позитивное изменение позиции Минфина России к режиму налогообложения «подъемных» (единовременного пособия) для обустройства участникам Государственной программы по оказанию содействия добровольному переселению в РФ соотечественников, проживающих за рубежом<sup>17</sup> (далее – Государственная программа), выплачиваемых за счет средств федерального бюджета.

По мнению Минфина России, перечень доходов, освобождаемых от обложения НДФЛ, содержится в ст. 217 НК РФ, а оснований для освобождения от налогообложения пособия на

обустройство, выплачиваемого участнику Государственной программы, ст. 217 НК РФ не содержит, и данный доход облагается НДФЛ в общеустановленном порядке<sup>18</sup>.

Между тем полагаем, что в рассматриваемой ситуации следовало учитывать то, что в соответствии с разд. IV Государственной программы ее участник (члены его семьи, переселяющиеся в РФ), имеют право на государственные гарантии и социальную поддержку, в частности на получение единовременного пособия на обустройство («подъемных») за счет средств федерального бюджета. Согласно п. 1 ст. 217 НК РФ освобождаются от налогообложения иные выплаты и компенсации, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством. По общему правилу к термину «законодательство РФ» относятся не только Конституция РФ, федеральные конституционные законы, федеральные законы, но и Указы Президента РФ и постановления Правительства РФ<sup>19</sup>. С учетом того, что выплата «подъемных» осуществляется в точном соответствии с требованиями Указа Президента РФ, их суммы не облагаются НДФЛ в силу п. 1 ст. 217 НК РФ<sup>20</sup>.

И в настоящее время Минфин России изменил точку зрения на режим налогообложения указанной выплаты<sup>21</sup>: на основании положений п. 3 ст. 217 НК РФ пособие на обустройство, выплачиваемое участникам Государственной программы, не подлежит обложению НДФЛ. В качестве ремарки: п. 3 ст. 217 НК РФ освобождает от налогообложения все виды установленных законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат

<sup>18</sup> Письма Минфина России от 12.08.2016 № 03-04-07/47998, от 09.07.2015 № 03-04-05/39661.

<sup>19</sup> См. письма Минфина России от 03.06.2003 № 04-04-04/60, от 20.03.2003 № 04-04-04/28, от 21.02.2003 № 04-04-04/12.

<sup>20</sup> Консультации в СПС «КонсультантПлюс» от 19.05.2011 № 97815, от 20.09.2015 № 11620.

<sup>21</sup> Письмо Минфина России от 26.10.2016 № 03-04-07/62300.

<sup>16</sup> С 30.11.2016 не подлежат налогообложению доходы в виде ежемесячных денежных выплат, производимых ветеранам боевых действий (п. 69 ст. 217 НК РФ).

<sup>17</sup> Утверждена Указом Президента РФ от 22.06.2006 № 637.

(в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ), а указанная выплата в виде «подъемных» не поименована и не является как таковой компенсацией, что влечет за собой применение не п. 3, а п. 1 ст. 217 НК РФ, как и было предложено нами в 2011 г.

Продолжая рассматривать правовые подходы официальных инстанций к налогообложению физических лиц, имеющих особый социальный статус, мы не можем не упомянуть о стандартных налоговых вычетах, применение которых, по своей сути, формирует для налогоплательщика необлагаемую налогом сумму дохода [18]. В связи с этим обратим внимание на деструктивный подход Минфина России к порядку предоставления стандартного налогового вычета гражданам, имеющим на обеспечении детей-инвалидов. До 2016 г. согласно подп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ налоговый вычет за каждый месяц налогового периода распространялся, в частности, на родителя в размере 3 000 руб. – начиная с третьего и на каждого последующего ребенка и 3 000 руб. – на ребенка-инвалида. По мнению финансового ведомства, в целях предоставления стандартного налогового вычета плательщику, имеющему на обеспечении троих детей, из которых третий – ребенок-инвалид, не производится суммирование налоговых вычетов на третьего ребенка и ребенка-инвалида. В таком случае применяется специальная норма, согласно которой налоговый вычет на ребенка-инвалида установлен в размере 3 000 руб.<sup>22</sup>

Однако, на наш взгляд, на основе текстуального анализа императивных предписаний подп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ следует сделать вывод о том, что речь в нем идет о разных размерах вычетов, каждый из которых является самостоятельным. В НК РФ не оговорено правило о том, что вычет на третьего ребенка, имеющего инвалидность, предоставляется родителю или в сумме 3 000 руб. как на третьего ребенка, или в сумме

3 000 руб. как на ребенка-инвалида. Не содержит НК РФ и предписания о том, что плательщикам, имеющим право на вычет по двум основаниям, предоставляется максимальный из вычетов (принцип «поглощения» одного вычета другим предусмотрен п. 2 ст. 218 НК РФ исключительно для иных видов стандартных налоговых вычетов).

Таким образом, может производиться суммирование вычетов, а их общий размер составит 6 000 руб. в отношении каждого из родителей. Такая позиция обосновывается и тем, что при замещении обычного размера вычета на третьего ребенка вычетом на ребенка-инвалида утрачиваются смысл и целевая направленность вычета в повышенном размере на ребенка-инвалида, поскольку размеры их идентичны<sup>23</sup>.

Указанная дилемма разрешена Верховным судом РФ<sup>24</sup>: применив буквальную трактовку императивных положений подп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ, он пришел к выводу о том, что при определении общей суммы стандартного налогового вычета на ребенка учитываются два критерия: каким по счету для родителя является ребенок и имеет ли он статус ребенка-инвалида. В законе данные критериальные признаки не указаны в качестве альтернативных, следовательно, размер вычета возможно определять путем суммирования соответствующих сумм.

То есть высказанная нами в 2012 г. позиция зафиксирована в вердикте Верховного суда РФ: алгоритм определения размера стандартного вычета гражданину, имеющему на обеспечении ребенка-инвалида, предусматривает сложение сумм, указанных в абз. 8–11 подп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ.

Обратим внимание на то, что с 01.01.2016 законодатель скорректировал размеры ежемесячных стандартных налоговых вычетов на детей-инвалидов: 12 000 руб. – родителям, супруге (супругу) родителя, усыновителю и

<sup>22</sup> Письма Минфина России от 18.04.2013 № 03-04-05/13403, от 19.01.2012 № 03-04-06/8-10, от 10.02.2012 № 03-04-06/8-33, от 14.02.2012 № 03-04-05/8-178, от 10.01.2012 № 03-04-05/8-1.

<sup>23</sup> Консультация в СПС «КонсультантПлюс» от 25.03.2012 № 110209.

<sup>24</sup> Пункт 14 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением гл. 23 НК РФ (от 21.10.2015).

6 000 руб. – иным лицам, не изменив при этом общий порядок их предоставления и не введя запрет на суммирование соответствующих размеров при наличии самостоятельных оснований. Тем не менее Минфин России продолжает настаивать на том, что закрепленный НК РФ способ определения размера налогового вычета на каждого из детей, в том числе на ребенка-инвалида, не предусматривает их суммирования<sup>25</sup>, что при принятии данного методического подхода надзорными органами безусловно влечет процесс судопроизводства.

В контексте использования стандартных налоговых вычетов следует проанализировать еще одну ситуацию, подтверждающую фискальный характер методологической модели по НДФЛ Минфина России, изменяющего содержание понятий и терминов, определенных в НК РФ, либо использующего эти понятия и термины в ином значении, чем они используются в НК РФ, что противоречит общим началам и (или) буквальному смыслу конкретных положений Кодекса – касается он возможности предоставления вычета по подп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ, лицам, на обеспечении которых находятся дети – учащиеся заочной формы обучения.

По мнению финансового ведомства<sup>26</sup>, в подп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ, определяющем порядок предоставления вычета, содержится перечисление категорий учащихся очной формы обучения, являющихся аспирантами, ординаторами, интернами, студентами, курсантами. Таким образом, налоговый вычет родителям, на содержании которых находится ребенок – студент заочной формы обучения, не предоставляется.

По-видимому, данный подход основан на историческом толковании положений налогового законодательства<sup>27</sup>: согласно подп. «г» п. 4

ранее действовавшей Инструкции Госналогслужбы России от 29.06.1995 № 35 «По применению Закона Российской Федерации «О подоходном налоге с физических лиц» аналогичный вычет предоставлялся в отношении студентов и учащихся дневной формы обучения учебных заведений. Именно данная норма детерминировала официальный подход к порядку предоставления вычета в отношении лиц, обучающихся по заочной форме.

Вместе с тем полагаем, что из анализа действующего законодательства следует противоположный вывод. По общему правилу налоговый вычет производится на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента, курсанта в возрасте до 24 лет. Синтаксический анализ данного нормативного предписания позволяет констатировать, что в указанной норме содержится перечисление отдельных категорий физических лиц, в отношении которых предоставляется вычет, в частности присутствует такая категория, как «студент». При этом НК РФ не установлено, что в целях предоставления вычета студент должен являться исключительно учащимся очной формы обучения.

Не содержится такое требование и в подп. 3 п. 1 ст. 33 Федерального закона от 29.12.2012 № 273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации» (применение названной нормы обусловлено отсутствием в налоговом законодательстве термина «студент» и п. 1 ст. 11 НК РФ), согласно которому студенты (курсанты) – лица, осваивающие образовательные программы среднего профессионального образования, программы бакалавриата, программы специалитета или программы магистратуры<sup>28</sup>. Учитывая изложенное, полагаем, что налоговый вычет может быть предоставлен родителям ребенка, являющегося студентом как очной, так и заочной формы обучения<sup>29</sup>. Справедливости

<sup>25</sup> Письма Минфина России от 02.02.2016 № 03-04-05/4977, № 03-04-05/4973.

<sup>26</sup> Письма Минфина России от 16.12.2011 № 03-04-05/8-1051, от 06.11.2012 № 03-04-05/8-1251, от 30.06.2014 № 03-04-05/31345.

<sup>27</sup> Термин «историческое толкование» применительно к законодательству о налогах и сборах введен в правоприменительный оборот решением Высшего арбитражного суда РФ от 04.04.2004 № 4091/04.

<sup>28</sup> Ранее – в п. 1 ст. 16 Федерального закона от 22.08.1996 № 125-ФЗ «О высшем и послевузовском профессиональном образовании».

<sup>29</sup> Консультация СПС «КонсультантПлюс» от 02.04.2012 № 110732.



ради отметим, что позиция Минфина России в 2016 г. начала видоизменяться: высказано мнение о том, что формулировка, используемая в подп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ, в отношении очной формы обучения относится к учащемуся (но не к курсанту)<sup>30</sup>.

Тенденцию к положительной трансформации подходов Минфина России к возможности получения налоговых вычетов по НДФЛ можно проиллюстрировать примером, касающимся родителей, производящих затраты на обучение своих детей, в том случае, когда уплата денежных средств производится непосредственно детьми. В соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 219 НК РФ налогоплательщик – родитель имеет право на получение социального налогового вычета, в частности, в сумме, уплаченной им за обучение своего ребенка в возрасте до 24 лет по очной форме (исходя из фактических расходов на обучение, но не более 50 000 руб. в целом на двоих родителей). По мнению финансовых экспертов, если квитанции об оплате обучения оформлены на имя ребенка налогоплательщика, оснований для предоставления налогоплательщику социального налогового вычета в сумме произведенных расходов на обучение ребенка не имеется<sup>31</sup>.

Вместе с тем из анализа правоприменительных норм можно прийти к иному заключению. Конституционный суд РФ<sup>32</sup> высказал позицию, исходя из которой для правильного разрешения дела правоприменительные инстанции обязаны установить, оценить и исследовать всю совокупность обстоятельств в целях реализации права плательщика на налоговый вычет. Рассматривая непосредственно норму подп. 2 п. 1 ст. 219 НК РФ, Конституционный суд РФ<sup>33</sup> пришел к выводу о том, что доказательством затрат родителя по обучению ребенка может являться квитанция об оплате обучения, оформленная

на имя ребенка – обучающегося, в совокупности с другими доказательствами (к примеру, это договор налогоплательщика – родителя с учебным заведением, поручение своему ребенку о внесении переданных денежных средств в оплату обучения). С точки зрения ФНС России<sup>34</sup>, если родитель поручил своему ребенку самостоятельно внести выданные ему денежные средства в оплату стоимости обучения по договору, заключенному родителем с образовательной организацией, то к таким документам относятся квитанции, оформленные на имя обучаемого ребенка. Таким образом, родитель имеет право на получение социального налогового вычета при наличии доказательств того, что внесение ребенком платы за обучение произведено за счет средств родителя<sup>35</sup>.

В настоящее время Минфин России признал<sup>36</sup>, в частности, следующее: доверенность, выданная физическим лицом уполномоченному представителю на совершение операций по оплате обучения, оформленная в соответствии с гражданским законодательством РФ, в совокупности с платежными документами будет являться достаточным основанием для подтверждения расходов налогоплательщика (что влечет за собой получение социального налогового вычета), это свидетельствует о правомерности предложенного нами в 2013 г. методического подхода к порядку предоставления вычета.

Одними из самых проблемных аспектов в методике подоходного налогообложения являются особенности получения налоговых льгот в связи с приобретением/строительством жилья. Вообще, устанавливая льготы, законодатель ставит цель – социально защитить, улучшить положение отдельных лиц или же перевести процесс удовлетворения своих потребностей в более благоприятный режим [19]. При этом также нельзя не

<sup>30</sup> Письмо Минфина России от 15.03.2016 № 03-04-05/14139.

<sup>31</sup> Письма Минфина России от 11.12.2015 № 03-04-05/72843, от 21.06.2013 № 03-04-05/23536.

<sup>32</sup> Определение Конституционного суда РФ от 05.03.2009 № 468-О-О.

<sup>33</sup> Определение Конституционного суда РФ от 23.09.2010 № 1251-О-О.

<sup>34</sup> Пункт 1.1 письма ФНС России от 31.08.2006 № САЭ-6-04/876@.

<sup>35</sup> Консультация в СПС «КонсультантПлюс» от 21.08.2013 № 128485.

<sup>36</sup> Письмо Минфина России от 16.12.2016 № 03-04-07/75470.

обратить внимание на ограничительный подход официальных ведомств к порядку предоставления такого вычета, переломить который удастся только в высших судебных инстанциях. Наглядный пример – следующая ситуация: налогоплательщик приобрел недостроенный жилой дом (произведена государственная регистрация права собственности) и получил имущественный налоговый вычет по НДФЛ. Вправе ли он далее претендовать на получение вычета в отношении сумм, израсходованных на достройку жилого дома?

В соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 220 НК РФ (в ред., действовавшей до 2014 г.) налогоплательщик имел право претендовать на получение имущественного налогового вычета, в частности, в сумме, израсходованной им на новое строительство либо приобретение жилого дома на территории РФ. В состав таких расходов могут включаться затраты на приобретение жилого дома, в том числе не оконченого строительством, при этом расходы на достройку и отделку жилого дома производятся в том случае, если в соответствующем договоре упомянуто приобретение не завершеного строительством жилого дома. Повторное получение данного налогового вычета не допускается. Идентичные нормы в настоящее время содержатся в подп. 3, 5 п. 3, п. 11 ст. 220 НК РФ. С позиции финансового ведомства<sup>37</sup>, при учете того, что ранее налогоплательщику был предоставлен налоговый вычет при приобретении недостроенного жилого дома, на который зарегистрирован переход права собственности, повторное получение вычета в отношении расходов на достройку жилого дома НК РФ не предусмотрено.

Тем не менее следует привести и иную точку зрения на рассматриваемую проблему. Во-первых, НК РФ четко определяет, что объектом, в отношении которого предоставляется вычет, является жилой дом. Во-вторых, дополнительно федеральный законодатель установил, что в составе расходов по покупке жилого дома

учитываются затраты на приобретение не оконченого строительством жилого дома.

В-третьих, из системного анализа п. 25, 29, 32, 67 действовавших до 2015 г. Правил ведения Единого государственного реестра прав на недвижимое имущество<sup>38</sup> следовало, что в случае достройки не оконченого строительством жилого дома происходит изменение объема выполненных строительно-монтажных работ (так называемый процент готовности), не влекущее за собой прекращения или перехода права собственности на объект вычета – жилой дом<sup>39</sup>. С учетом изложенного, по нашему мнению, неправомерно говорить о повторности предоставления вычета. При этом его частичное использование не ограничивает в дальнейшем право налогоплательщика получить вычет в полном объеме в отношении сумм, затраченных на достройку дома<sup>40</sup>.

В унисон с Минфином России звучали утверждения ФНС России о получении вычета при приобретении налогоплательщиком квартиры без отделки и производстве им дальнейших расходов по окончательной отделке: заявляя имущественный налоговый вычет, налогоплательщик фактически реализует свое право на него. НК РФ не предусмотрено изменение порядка использования имущественного налогового вычета, ранее предоставленного налогоплательщику. То есть плательщик вправе единовременно заявить имущественный вычет как по расходам на приобретение недвижимости, так и на его отделку, вне зависимости от того, когда осуществлена такая отделка – до момента получения свидетельства о государственной регистрации права собственности на квартиру или после<sup>41</sup>. Соответственно, если при получении имущественного налогового

<sup>38</sup> Утверждены постановлением Правительства РФ от 18.02.1998 № 219.

<sup>39</sup> Аналогичные выводы с 01.01.2017 следуют из п. 33 Порядка ведения Единого государственного реестра недвижимости, утвержденного приказом Минэкономразвития России от 16.12.2015 № 943.

<sup>40</sup> Консультация в СПС «КонсультантПлюс» от 30.12.2010 № 93364.

<sup>41</sup> Письмо ФНС России от 30.04.2013 № ЕД-4-3/7970@.

<sup>37</sup> Письмо Минфина России от 12.02.2010 № 03-04-05/9-53.

вычета в его составе не были учтены расходы по отделке квартиры, то в дальнейшем получение имущественного налогового вычета по таким расходам невозможно<sup>42</sup>.

Однако с точки зрения Конституционного суда РФ<sup>43</sup>, имущественный налоговый вычет предоставляется на объект недвижимости, а общая сумма имущественного налогового вычета остается в пределах единого максимального размера<sup>44</sup>. Таким образом, налоговый вычет предоставляется непосредственно в отношении конкретной квартиры, а в его составе учитываются суммы, направленные как на приобретение, так и на отделку объекта. Учитывая изложенное, полагаем, что налогоплательщик вправе претендовать на получение имущественного налогового вычета в отношении расходов на отделку квартиры, а ограничением при этом является исключительно сумма вычета (в пределах 2 млн руб.)<sup>45</sup>.

Окончательно урегулирован данный вопрос Верховным судом РФ<sup>46</sup>: в состав расходов на приобретение жилого дома в состоянии незавершенного строительства и (или) без отделки включаются не только расходы непосредственно по приобретению объекта недвижимости, но и иные расходы, в том числе и по его достройке, и по отделке. Из ст. 220 НК РФ следует, что при этом учитываются различные расходы налогоплательщика на приобретение жилого объекта, возникающие не одновременно. Соответственно, не будет являться повторным вычет, заявленный по одному и тому же объекту недвижимости, но применительно к различным затратам, входящим в фактические расходы по его приобретению. На основании изложенного, высказанный нами в 2013 г. подход к порядку предоставления вычета не противоречит позиции Верховного суда РФ.

<sup>42</sup> Письмо Минфина России от 10.01.2013 № 03-04-05/7-4.

<sup>43</sup> Определение Конституционного суда РФ от 21.06.2011 № 864-О-О.

<sup>44</sup> См. постановление Конституционного суда РФ от 13.03.2008 № 5-П, определение Конституционного суда РФ от 10.03.2005 № 63-О.

<sup>45</sup> Консультация СПС «КонсультантПлюс» от 02.07.2013 № 126684.

<sup>46</sup> Пункт 18 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением гл. 23 НК РФ (от 21.10.2015).

Рассматривая нормативные предписания ст. 220 НК РФ о порядке получения имущественного вычета в связи с приобретением жилья, приведем еще один пример, характеризующий модификацию правовой позиции Минфина России. В соответствии с п. 8 ст. 220 НК РФ имущественный налоговый вычет в связи с приобретением жилья налогоплательщик вправе получить до окончания налогового периода у работодателя при наличии подтверждения из налогового органа. Минфин России неоднократно высказывался о том, что налог, удержанный налоговым агентом до момента обращения работника о предоставлении вычета и соответствующего подтверждения, не является по сути излишне удержанным, а налоговый агент не вправе его вернуть<sup>47</sup>.

Однако, на наш взгляд, возможна иная точка зрения на рассматриваемую проблему<sup>48</sup>. Из системного анализа положений ст. 210, 220, п. 3 ст. 226, п. 1 ст. 231 НК РФ можно сделать вывод о том, что поскольку налоговый агент производит исчисление налога нарастающим итогом с начала календарного года, то оснований для непредоставления вычета и возврата НДФЛ за месяцы, предшествующие месяцу представления работником подтверждения из налогового органа и соответствующего заявления, в законодательстве не содержится, то есть вся сумма НДФЛ, удержанная с начала календарного года, в момент осуществления перерасчета будет являться излишне удержанной и безусловно должна быть возвращена налогоплательщику<sup>49</sup>.

<sup>47</sup> Письма Минфина России от 22.04.2015 № 03-04-05/23108, от 04.03.2015 № 03-04-05/11260, от 22.08.2014 № 03-04-06/42092, от 21.08.2013 № 03-04-05/34221, Определение Верховного суда РФ от 26.12.2014 № 304-КГ14-6337 (по отношениям до 2014 г.).

<sup>48</sup> Консультация в СПС «КонсультантПлюс» от 15.10.2012 № 117128.

<sup>49</sup> Аналогичная позиция высказывалась ранее в письмах Минфина России от 02.04.2007 № 03-04-06-01/103, Постановлениях Арбитражных судов Уральского округа от 29.09.2014 № Ф09-5902/14, Северо-Западного округа от 30.10.2014 по делу № А56-1600/2014, Рекомендациях Научно-консультативного совета по вопросам применения налогового законодательства, одобренных Президиумом Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа (протокол заседания Президиума от 09.07.2013 № 5).

Решение данной проблемы осуществлено Верховным судом РФ<sup>50</sup>: в случае обращения работника к налоговому агенту с заявлением о предоставлении налогового вычета не в первом, а в одном из следующих месяцев календарного года НДФЛ с применением вычета исчисляется за весь период, истекший с начала года. Соответствующая разница между суммой налога, исчисленной и удержанной до предоставления имущественного вычета, и суммой налога, определенной с учетом вычета, является излишне перечисленной в бюджет и на основании письменного заявления работника подлежит возврату, осуществляемому налоговым агентом. Таким образом, налоговый агент – работодатель возвращает гражданину соответствующую сумму налога, удержанную им с начала календарного года. Соответственно, предложенный нами в 2012 г. алгоритм определения налогового обязательства физического лица получил поддержку Верховного суда РФ, а Минфин России в настоящее время придерживается идентичной точки зрения<sup>51</sup>.

С учетом приведенных примеров следует согласиться с высказыванием Д.А. Артеменко о том, что институт налогового консультирования выступает системой поддержки принятия решений налогоплательщиками (налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами, банками), основанной на использовании профессиональных суждений и тенденций правоприменительной практики относительно нормативно закрепленных правил исполнения

налоговой обязанности и принуждения к ее исполнению [20].

Резюмируя изложенное, отметим, что:

- для НДФЛ характерна тенденция по увеличению объема корректирующих и регулирующих норм, свидетельствующая о недостаточной стабильности данного налога в налоговой системе;
- в налоговых правоотношениях превалирует фискальный характер методологических подходов официальных инстанций к практике исчисления НДФЛ, преодолеть которые удастся, как правило, в судебных инстанциях, что само по себе не способствует эффективному проведению налоговой реформы;
- налоговое консультирование оказывает значительное влияние на устранение проблем в понимании, толковании и правоприменении налоговых норм, в связи с чем комплекс необходимых налоговому консультанту компетенций требует от него не только системного знания налогового законодательства, но и положений иных отраслей права, что свидетельствует о междисциплинарном характере его деятельности;
- институциональный подход к налоговому консультированию является действенным фактором, препятствующим совершению правонарушений как налогоплательщиками, так и фискальными органами в виде злоупотребления ими правом, что способствует позитивному развитию налоговых отношений в обществе.

<sup>50</sup> Пункт 15 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением гл. 23 НК РФ (от 21.10.2015).

<sup>51</sup> Письмо Минфина России от 06.10.2016 № 03-04-05/58149.

## Список литературы

1. *Шумпетер Й.А.* Капитализм, социализм и демократия. М.: Экономика, 1995. 540 с.
2. *Корень А.В., Пономаренко А.Н.* Налог на доходы физических лиц как инструмент обеспечения экономической безопасности и устойчивого развития региона // Территория новых возможностей. Вестник Владивостокского государственного университета экономики и сервиса. 2015. № 2. С. 31–38.
3. *Рамазанова Б.К.* Основные направления совершенствования налога на доходы физических лиц // Теория и практика общественного развития. 2013. № 4. С. 277–279.
4. *Кутявина М.В.* Трудности в развитии налогового законодательства // Актуальные проблемы права: материалы международной научной конференции. М.: Ваш полиграфический партнер, 2011. С. 59–60.
5. *Юрченкова Н.В.* Налоговые вычеты по НДФЛ как элемент социализации налоговой политики // Известия Тульского государственного университета. Экономические и юридические науки. 2013. № 4-1. С. 55–66.
6. *Артеменко Г.А.* Перспективы развития института налогового консультирования в России как важнейшего условия модернизации системы налогового администрирования // TERRA ECONOMICUS. 2011. Т. 9. № 3-2. С. 92–95.
7. *Орлова А.А.* Создание института налогового консультирования на условиях государственного регулирования // Управленческое консультирование. 2016. № 7. С. 81–86.
8. *Иванов Д.В., Матюшенкова Ю.Л., Подвязников А.О.* Правовые и организационные основы налогового консультирования // Налоговый вестник. 1999. № 12. С. 44–49.
9. *Савинова Т.К.* Негосударственный налоговый аудит и налоговое консультирование за рубежом: практика и тенденции // Наука и общество. 2014. № 3. С. 53–58.
10. *Смирных С.Е.* Вопросы реализации права налогоплательщиков на получение достоверной информации о налогах и сборах // Право и политика. 2006. № 7. С. 130–135.
11. *Урман Н.А.* Налоговое консультирование: развитие и проблемы // Вестник Томского государственного университета. Экономика. 2013. № 4. С. 143–148.
12. *Игнатушина А.В., Архипова А.В.* Азбука налогового консультанта. М.: Феникс, 2012. 192 с.
13. *Гущина Т.Н., Усатова Л.В.* Налоговое консультирование: теория и практика: монография. М.: Дашков и К, 2009. 240 с.
14. *Мазурина Л.А.* Современное налоговое консультирование: монография. М.: Аналитика Родис, 2014. 300 с.
15. *Кирина Л.С.* О возможностях использования в России международного опыта государственного регулирования налогового консультирования // Бизнес в законе. Экономико-юридический журнал. 2014. № 1. С. 206–209.
16. *Кобылянский А.К.* Теоретические и организационные аспекты формирования института налогового консультирования // Финансовые исследования. 2012. № 1. С. 81–88.
17. *Крылова Н.С.* Общепризнанный принцип равенства и конституционные гарантии защиты прав гражданина в сфере налогообложения // Право. 2010. № 2. С. 17–35.

18. Аксёнова А.А. Стандартный налоговый вычет по НДФЛ: история формирования и перспективы развития // *Статистика и экономика*. 2011. № 4. С. 15–18.
19. Дюжов А.В. Мир налоговых вычетов // *Статистика и экономика*. 2015. № 5. С. 35–38.
20. Артеменко Д.А., Пименов С.В. Роль институционализации налогового консультирования в налоговых отношениях // *Научный вестник Южного института менеджмента*. 2015. № 3. С. 43–46.

### **Информация о конфликте интересов**

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

**METHODOLOGICAL AND PRACTICAL PROBLEMS RELATED TO FORMATION OF PERSONAL INCOME TAX LIABILITY IDENTIFIED DURING TAX CONSULTING****Valentina N. EDRONOVA<sup>a</sup>, Avgust V. TELEGUS<sup>b,\*</sup>**<sup>a</sup> National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation  
v.n.edronova@mail.ru<sup>b</sup> Federal Tax Service Training Institute, Nizhny Novgorod, Russian Federation  
a.v.telegus@mail.ru

\* Corresponding author

**Article history:**Received 15 February 2017  
Received in revised form  
7 March 2017  
Accepted 11 April 2017  
Available online  
29 May 2017**JEL classification:** H24, H26  
<https://doi.org/10.24891/fc.23.19.1108>**Keywords:** personal income tax, tax consulting**Abstract****Importance** Changes in economic and legal relations between the State and its citizens, the tax system reform and permanent amendments to tax laws necessitate consideration of methodological and practical problems of personal income tax liability formation identified during tax consulting.**Objectives** The purpose of the study is to sum-up and analyze the issues of personal income tax liability formation, which are revealed by tax consulting.**Methods** The methodology rests on empirical and logical methods, analysis and synthesis, systems approach and methods of comparative analysis.**Results** In the taxation of personal income, we revealed a tendency to an increase in the volume of regulations and the fiscal nature of methodological approaches of relevant authorities to the practice of personal income tax assessment, which can be neutralized only in courts. It is obvious that these facts do not contribute to efficient implementation of tax reform.**Conclusions** The questions arising during the formation of taxpayers' obligations under personal income tax can be resolved through tax consulting. At present, tax consulting acts as an active component of modern taxation system. It has an impact on methodology for personal income tax assessment, prevents offenses by both taxpayers and fiscal authorities, and fosters the development of tax relations in the society.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2017

**References**

1. Schumpeter J.A. *Kapitalizm, Sotsializm i Demokratiya* [Capitalism, Socialism, and Democracy]. Moscow, Ekonomika Publ., 1995, 540 p.
2. Koren' A.V., Ponomarenko A.N. [Personal income tax as a tool to ensure economic security and sustainable development of the region]. *Territoriya novykh vozmozhnostei. Vestnik Vladivostokskogo gosudarstvennogo universiteta ekonomiki i servisa = Territory of New Opportunities. Bulletin of Vladivostok State University of Economics and Service*, 2015, no. 2, pp. 31–38. (In Russ.)
3. Ramazanova B.K. [Basic areas of personal income tax perfection]. *Teoriya i praktika obshchestvennogo razvitiya = Theory and Practice of Social Development*, 2013, no. 4, pp. 277–279. (In Russ.)
4. Kut'yavina M.V. [Difficulties in tax legislation development]. *Aktual'nye problemy prava: materialy mezhdunarodnoi nauchnoi konferentsii* [Proc. Int. Sci. Conf. Urgent Issues of Law]. Moscow, Vash poligraficheskii partner Publ., 2011, pp. 59–60. (In Russ.)
5. Yurchenkova N.V. [Tax deductions for personal income tax as an element of tax policy socialization]. *Izvestiya Tul'skogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomicheskie i yuridicheskie nauki = Proceedings of TSU. Economics and Legal Sciences*, 2013, no. 4-1, pp. 55–66. (In Russ.)

6. Artemenko G.A. [Prospects for development of tax consulting institution in Russia as a major condition for tax administration modernization]. *TERRA ECONOMICUS*, 2011, vol. 9, no. 3-2, pp. 92–95. (In Russ.)
7. Orlova A.A. [Creating an institution of tax counseling under State regulation]. *Upravlencheskoe konsul'tirovanie = Management Consulting*, 2016, no. 7, pp. 81–86. (In Russ.)
8. Ivanov D.V., Matyushenkova Yu.L., Podvyaznikov A.O. [Legal and organizational framework for tax advice]. *Nalogovyi vestnik = Tax Bulletin*, 1999, no. 12, pp. 44–49. (In Russ.)
9. Savinova T.K. [Non-state tax audit and tax consulting abroad: Practice and trends]. *Nauka i obshchestvo = Science and Society*, 2014, no. 3, pp. 53–58. (In Russ.)
10. Smirnykh S.E. [Issues of implementing the taxpayers' right to get accurate information on taxes and fees]. *Pravo i politika = Law and Politics*, 2006, no. 7, pp. 130–135. (In Russ.)
11. Urman N.A. [Tax consulting: Development and challenges]. *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika = Tomsk State University Journal of Economics*, 2013, no. 4, pp. 143–148. (In Russ.)
12. Ignatushina A.V., Arkhipova A.V. *Azbuka nalogovogo konsul'tanta* [The ABC for a tax consultant]. Moscow, Feniks Publ., 2012, 192 p.
13. Gushchina T.N., Usatova L.V. *Nalogovoe konsul'tirovanie: teoriya i praktika: monografiya* [Tax advice: Theory and practice: a monograph]. Moscow, Dashkov i K Publ., 2009, 240 p.
14. Mazurina L.A. *Sovremennoe nalogovoe konsul'tirovanie: monografiya* [Current tax consulting: a monograph]. Moscow, Publ. Analitika Rodis, 2014, 300 p.
15. Kirina L.S. [On possibilities to use international experience in State regulation of tax advice in Russia]. *Biznes v zakone = Business in Law*, 2014, no. 1, pp. 206–209. (In Russ.)
16. Kobylanskii A.K. [Theoretical and organizational aspects of tax consulting institution formation]. *Finansovye issledovaniya = Financial Research*, 2012, no. 1, pp. 81–88. (In Russ.)
17. Krylova N.S. [A generally accepted principle of equality and constitutional guarantees of human rights protection in the field of taxation]. *Pravo = Law*, 2010, no. 2, pp. 17–35. (In Russ.)
18. Aksenova A.A. [Standard tax deduction on personal income tax: History and prospects for development]. *Statistika i ekonomika = Statistics and Economics*, 2011, no. 4, pp. 15–18. (In Russ.)
19. Dyuzhov A.V. [The world of tax deductions]. *Statistika i ekonomika = Statistics and Economics*, 2015, no. 5, pp. 35–38. (In Russ.)
20. Artemenko D.A., Pimenov S.V. [The role of institutionalization of tax consulting in tax relations]. *Nauchnyi vestnik Yuzhnogo instituta menedzhmenta = Scientific Bulletin of Yuzhny Institute of Management*, 2015, no. 3, pp. 43–46. (In Russ.)

### Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.