

**ОТДЕЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ, ПРОТИВОРЕЧИЯ И НЕДОСТАТКИ ГЛАВЫ 23
НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
«НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ»****Валентина Николаевна ЕДРОНОВА^а, Август Валерьевич ТЕЛЕГУС^б**

^а 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
ORCID: отсутствует
SPIN-код: 2164-1066

^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
ORCID: отсутствует
SPIN-код: 6398-1985

* Ответственный автор

История статьи:

Получена 19.04.2018
Получена в доработанном виде 07.05.2018
Одобрена 22.05.2018
Доступна онлайн 27.07.2018

УДК 336.226.11
JEL: H24, H26

Ключевые слова: налог на доходы физических лиц, элементы налогообложения, противоречия в налогообложении

Аннотация

Предмет. Теоретические и практические проблемы, заложенные в налоговом законодательстве, связанные с порядком исчисления, удержания и уплаты налога на доходы физических лиц.

Цели. Анализ противоречий и недостатков в гл. 23 Налогового кодекса РФ «Налог на доходы физических лиц». Исследование правоприменительных позиций.

Методология. В основе — логические и эмпирические построения, синтез и обобщение, систематизация и методы сравнительного анализа.

Результаты. Налогообложение доходов физических лиц не является в достаточной степени эффективным, характеризуется увеличением количества нормативных предписаний, их противоречивостью, что требует разумных и рациональных законодательных корректировок.

Область применения. Материалы исследования могут представлять интерес для практикующих специалистов в области налогообложения, а также использованы в образовательном процессе.

Выводы. В России отсутствует научно обоснованная концепция совершенствования налогового законодательства по доходам физических лиц, которое является нестабильным, содержит юридические дефекты, проблемы и недостатки и требует обоснованных решений на законодательном уровне. Только в рамках разумных изменений появляется возможность рационально разрешить имеющиеся противоречия между объективной необходимостью постоянного совершенствования налогового законодательства и соблюдением принципов стабильности и экономической обоснованности налогообложения.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2018

Для цитирования: Едронова В.Н., Телегус А.В. Отдельные проблемы, противоречия и недостатки главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации «Налог на доходы физических лиц» // *Финансы и кредит*. — 2018. — Т. 24, № 7. — С. 1703 — 1720.
<https://doi.org/10.24891/fc.24.7.1703>

Более 17 лет на территории Российской Федерации действует налог на доходы физических лиц — главный из прямых налогов, уплачиваемый населением страны. Данный налог является одним из самых важных экономических рычагов страны, помощи которого обеспечиваются пополнение региональных и местных бюджетов,

регулируется уровень доходов населения, во многом реализуются меры социальной политики государства, а подоходному налогообложению в большинстве налоговых систем развитых стран мира отводится центральное место.

Представляется, что создание четкого правового механизма налогообложения доходов физических лиц, при котором разумно соотносятся как личные интересы налогоплательщиков, так и фискальные интересы бюджета, является одним из основных приоритетов налоговой политики государства. В связи с этим необходимо предельно ясно и последовательно регламентировать каждый элемент юридического состава НДФЛ с учетом прежде всего основополагающего принципа налогообложения — принципа экономической обоснованности, закрепленного в п. 3 ст. 3 Налогового кодекса РФ (далее — НК РФ).

Следует согласиться с М.В. Каменковым, подчеркивающим, что требование экономического основания относится ко всем налоговым нормам и предполагает, что правовые положения должны применяться к налогу с учетом его экономической характеристики. Сущность экономических понятий и законов необходимо устанавливать в случае каждого конкретно налога и в преломлении опосредующих его норм [1].

Характеризуя реализацию названного принципа в гл. 23 НК РФ, регулирующей вопросы подоходного налогообложения в России, отметим, что гипотетически ее нормы должны быть четкими, ясными как для налоговых органов, так и для плательщиков. Однако ранее и в настоящее время текст рассматриваемой главы остается далеким от совершенства и непротиворечивым, что порождает явные противоречия и неясности в практике ее применения [2], наиболее существенные из которых, на наш взгляд, рассмотрим далее.

1. Глава 23 НК РФ «Налог на доходы физических лиц» к моменту вступления в силу в 2001 г. содержала 27 статей. В настоящее время количество статей составляет 44

(условно ежегодно гл. 23 НК РФ дополнялась одной статьей). Помимо прочего в большинство статей внесены дополнения и изменения, общее количество которых не поддается подсчету.

Отметим, что в послании Президента РФ Федеральному Собранию от 04.12.2014 было указано на необходимость стабильного законодательства и предсказуемых правил (включая налоги), а также предложено на ближайшие четыре года зафиксировать действующие налоговые условия¹. А в аналогичном послании от 03.12.2015 также продекларирован тезис о том, что в предстоящие годы налоговые условия для бизнеса меняться не должны.

Указанное свидетельствует о необходимости соблюдения, помимо прочего, теоретического принципа стабильности налогообложения. Исходя из этого согласимся с К.А. Сасовым [3], который указывает на то, что обоснование принципа правовой стабильности налогового регулирования дано Конституционным Судом РФ путем указания на «необходимость соблюдения принципов справедливости и разумной стабильности правового регулирования налоговых отношений, недопустимость внесения произвольных изменений в действующую систему норм предполагают поддержание доверия у субъектов хозяйственной деятельности к закону и действиям государства»². На соблюдение принципа стабильности в налоговой системе обращали внимание М.М. Винокурова [4], А.В. Фокин [5], О.А. Цепелев³ и др.

Вместе с тем (по данным системы «КонсультантПлюс») только основные изменения законодательства в гл. 23 НК РФ в 2015 г. внесены 7 федеральными законами⁴, в

¹ Письмо Минэкономразвития России от 09.04.2015 № ОГ-Д28-5179.

² Определение Конституционного Суда РФ от 12.05.2005 № 163-О.

³ Цепелев О.А., Какаулина М.О. Стабильность налоговой системы как фактор экономического роста в регионах России // *Финансы и кредит*. 2014. № 14. С. 41–45.

⁴ Федеральные законы от 28.12.2013 № 420-ФЗ, от 04.10.2014 № 285-ФЗ, от 24.11.2014 № 366-ФЗ, № 368-ФЗ и № 376-ФЗ, от 29.11.2014 № 382-ФЗ, от 23.11.2015 № 320-ФЗ.

2016 г. — 11⁵, в 2017 г. — 4⁶, в 2018 г. — 3 законодательными актами⁷. Это свидетельствует о крайней неустойчивости правового регулирования налогообложения доходов физических лиц, а допускаемая законодателями поспешность в разработке нормативно-правовых актов как и прежде является причиной противоречий и спорных положений гл. 23 НК РФ [6].

2. В силу п. 1 ст. 17 НК РФ налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики — субъекты налога [7]. Известный теоретик налогообложения А.А. Исаев (1851—1924) подчеркивал [8], что учение о справедливости в политике налогов содержит в себе ответы на два вопроса: (1) кто должен платить налоги и (2) как достигнуть уравнительности при распределении налогов между плательщиками. Таким образом, налогоплательщик — это виртуально та «налоговая монада», которая в качестве одного из статических элементов налога формирует его материальное начало, поскольку определяет, кто, с чего и сколько должен уплатить в бюджет в рамках исполнения соответствующей налоговой обязанности [9].

В гл. 23 НК РФ все налогоплательщики поделены на две глобальные группы — физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ, и физические лица, получающие доходы от источников в РФ, не являющиеся налоговыми резидентами РФ. При этом в силу п. 2 ст. 207 НК РФ налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в РФ не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Анализ дефиниций данной статьи можно найти в работах С.Г. Пепеляева [10], А.А. Шахмаметьева [11], В.И. Крусса [12] и др.

⁵ Федеральные законы от 02.05.2015 № 113-ФЗ, от 23.11.2015 № 317-ФЗ, от 28.11.2015 № 327-ФЗ, от 06.04.2015 № 85-ФЗ, от 08.06.2015 № 146-ФЗ, от 29.11.2014 № 382-ФЗ, от 29.12.2015 № 396-ФЗ, от 28.11.2015 № 327-ФЗ, от 30.11.2016 № 400-ФЗ, № 401-ФЗ и № 406-ФЗ.

⁶ Федеральные законы от 03.07.2016 № 251-ФЗ и № 242-ФЗ, от 30.11.2016 № 401-ФЗ и № 403-ФЗ.

⁷ Федеральные законы от 19.02.2018 № 32-ФЗ и № 34-ФЗ, от 27.11.2017 № 335-ФЗ.

Полагаем уместным критически рассмотреть следующую ситуацию, не отраженную ни в теоретических исследованиях, ни в практических разработках официальных инстанций: у физического лица в августе 2017 г. родился племянник, в октябре 2017 г. физическое лицо оформило договор дарения доли принадлежащего ему жилого помещения на имя ребенка (произведена государственная регистрация перехода права собственности). Каков налоговый статус ребенка, какая налоговая ставка применяется при налогообложении указанного дохода?

Необходимо отметить, что налоговая правоспособность физических лиц по общему правилу возникает в момент рождения физического лица и прекращается в момент смерти, обязанность по уплате налога может возникнуть и у младенца (например, если он посредством действий своих законных представителей получит налогооблагаемый доход или имущество)⁸.

Ребенок имеет право собственности на доходы, полученные им, имущество, полученное им в дар (п. 3 ст. 60 Семейного кодекса РФ, далее — СК РФ). Согласно п. 18.1 ст. 217 НК РФ доходы, полученные в порядке дарения, освобождаются от налогообложения в случае, если даритель и одаряемый являются членами семьи и (или) близкими родственниками в соответствии с СК РФ (супругами, родителями и детьми, в том числе усыновителями и усыновленными, дедушкой, бабушкой и внуками, полнородными и неполнородными (имеющими общих отца или мать) братьями и сестрами).

С учетом того, что физическое лицо — даритель недвижимости и его племянник не являются близкими родственниками, упоминание о которых имеется в НК РФ, у племянника формируется объект налогообложения по НДФЛ. Налоговая база при дарении недвижимости между физическими лицами может определяться исходя из кадастровой (инвентаризационной) стоимости полученного гражданином

⁸ Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций // СПС КонсультантПлюс. 2017.

имущества⁹. Общая сумма налога исчисляется по итогам налогового периода применительно ко всем доходам налогоплательщика, дата получения которых относится к соответствующему налоговому периоду (п. 3 ст. 225 НК РФ). По итогам налогового периода устанавливается налоговый статус физического лица, определяющий налогообложение его доходов, полученных за налоговый период. При этом налоговым периодом признается календарный год¹⁰.

Следует учитывать то, что нормы гл. 23 НК РФ в одинаковой степени применяются ко всем налогоплательщикам — физическим лицам независимо от их возраста¹¹. Таким образом, законодательно закрепленный критерий налогового резидентства только один — продолжительность пребывания физического лица на территории РФ в данном налоговом периоде (не имеют значения ни гражданство, ни место рождения или проживания, ни возраст налогоплательщика, ни иные критерии). Поскольку племянник по состоянию на конец налогового периода — 31.12.2017 — не будет являться налоговым резидентом РФ¹², то его доходы в виде безвозмездно полученного имущества подлежат налогообложению НДФЛ по ставке 30%, установленной в п. 3 ст. 224 НК РФ. Как видим, налоговое бремя младенца, не являющегося налоговым резидентом РФ, возросло более чем в два раза по сравнению с таким же младенцем — налоговым резидентом РФ.

Ситуацию могло бы исправить использование нормы, изложенной в п. 3 ст. 16.6 Модельного налогового кодекса для государств — участников СНГ. Общая часть (новая редакция)¹³: физические лица, родившиеся на территории страны и находившиеся на этой

территории в течение 182 дней после рождения, признаются налоговыми резидентами страны со дня рождения. Однако следует учитывать то, что законодательство РФ о налогах и сборах состоит из НК РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах, сборах, страховых взносах (п. 1 ст. 1 НК РФ). К понятию «законодательство РФ» относятся Конституция РФ, федеральные конституционные законы, федеральные законы, указы Президента РФ и постановления Правительства РФ¹⁴. Соответственно, упомянутый Модельный кодекс, не относящийся к законодательству РФ и носящий для государств СНГ рекомендательный характер, не может применяться при правовом регулировании налогообложения на территории РФ, а его соответствующую норму целесообразно имплементировать в гл. 23 НК РФ.

3. Важнейшим элементом правового регулирования НДФЛ является объект налогообложения, предусмотренный ст. 209 НК РФ, которым признается доход, полученный налогоплательщиками. Однако сам термин «доход» в гл. 23 НК РФ никак 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 [13].

В ст. 208 НК РФ приведен открытый перечень доходов, которые учитываются для целей обложения НДФЛ. Указанные доходы сопряжены с получением экономической выгоды налогоплательщиком при осуществлении им различного рода хозяйственной деятельности. Из данных законоположений следует, что доходом в целях НДФЛ федеральный законодатель признает непосредственно экономическую выгоду

⁹ Пункт 6 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 НК РФ, утв. Президиумом Верховного Суда РФ 21.10.2015.

¹⁰ Письмо ФНС России от 27.09.2017 № ГД-3-11/6410@.

¹¹ Пункт 2 определения Конституционного Суда РФ от 27.01.2011 № 25-О-О.

¹² Пункт 3.2 постановления Конституционного Суда РФ от 25.06.2015 № 16-П.

¹³ Принят в Санкт-Петербурге 29.11.2013 постановлением № 39-10 на 39-ом пленарном заседании Межпарламентской Ассамблеи государств — участников СНГ.

¹⁴ Письмо Минфина России от 03.06.2003 № 04-04-04/60 (данная позиция согласована с Министерством юстиции РФ и Институтом законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ).

(в денежной или натуральной форме), которая возникает у физического лица при осуществлении им хозяйственной деятельности¹⁵. С.Г. Пепеляев справедливо замечает, что ст. 209 НК РФ, помещенная в гл. 23 НК РФ, говорит не о том, что признается доходом, а о том, что он может быть получен из разных источников. И в соответствии с «законодательным определением» в доход зачисляются все получаемые налогоплательщиком блага, кроме прямо указанных в законе в качестве необлагаемых [14].

При этом, во-первых, обратим внимание на п. 1 ст. 53 НК РФ, согласно которому налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения. То есть согласно НК РФ обязательное требование, предъявляемое к налогу, — наличие самостоятельного объекта налогообложения, стоимостная, физическая, иная характеристики которого определяют налоговую базу¹⁶. Из конструкции указанной нормы следует, что при отсутствии объекта налогообложения не формируется и налоговая база.

Однако в ст. 210 НК РФ используются дополнительно такие элементы, как «доходы налогоплательщика, право на распоряжение которыми у него возникло» и «доходы в виде материальной выгоды». Соответственно, в НДФЛ понятие «налоговая база» шире «объекта налогообложения», что вряд ли является правомерным. Вместе с тем Конституционный Суд РФ не усмотрел в ст. 210 НК РФ какой-либо расширительной интерпретации: в сфере налогообложения, действуя в рамках предоставленной ему дискреции, федеральный законодатель в НК РФ предусмотрел НДФЛ, объект налогообложения (доход), порядок определения налоговой базы. Им также установлен исчерпывающий перечень доходов, получаемых в виде материальной выгоды, в том числе к материальной выгоде

отнесена экономия на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами¹⁷. Можно констатировать, что при установлении элементов юридической конструкции НДФЛ законодателем весьма слабо разграничиваются такие ее элементы, как объект налогообложения и налоговая база [15].

Во-вторых, возникают вопросы по правовому содержанию дефиниции «экономическая выгода». Как правило, экономическая выгода — это положительный результат какой-то экономической деятельности или обладания определенными видами имущества. Основной вид экономической выгоды — чистый доход, что согласуется с представлением классиков экономической теории о том, что налогами должен облагаться доход, а не капитал [16]. Таким образом, доход в ретрансляции НК РФ приобретает иное содержание: экономическая выгода здесь априори может быть не связана с увеличением капитала налогоплательщика [17, 18].

Однако в зависимости от смысла, которые вкладывают правоприменители в термин «экономическая выгода», напрямую будут зависеть результаты налогообложения НДФЛ. Примером тому — ситуация с режимом налогообложения доходов физического лица, не являющегося налоговым резидентом РФ, полученных им от продажи ранее приобретенного недвижимого имущества¹⁸: по мнению Минфина России, физическое лицо — нерезидент РФ уменьшить доходы от продажи имущества на расходы, связанные с его приобретением, не может, а налогом должна облагаться вся сумма, полученная от продажи. На наш взгляд, налогоплательщик вправе уменьшить сумму полученного дохода на сумму расходов, связанных с приобретением имущества, поскольку ст. 41 НК РФ приводит общие и равные недискриминационные принципы определения дохода для всех субъектов налоговых правоотношений, в целях исчисления НДФЛ какой-либо экономической выгоды от указанной операции

¹⁵ Пункт 2 определения Конституционного Суда РФ от 27.10.2015 № 2539-О.

¹⁶ Пункт 4 постановления Конституционного Суда РФ от 30.01.2001 № 2-П.

¹⁷ Пункт 2 определения Конституционного Суда РФ от 16.07.2013 № 1178-О.

¹⁸ Письмо Минфина России от 08.04.2013 № 03-04-05/4-347.

не образуется, из чего следует отсутствие объекта налогообложения¹⁹.

Аналогичная ситуация: оплата организацией-арендатором текущего ремонта нежилого помещения, которая, по мнению ФНС России, является доходом физического лица (арендодателя), подлежащим обложению НДФЛ²⁰. Однако с нашей точки зрения, оплата арендатором такого ремонта, производимая во исполнение требований п. 2 ст. 616 Гражданского кодекса РФ, не приводит к возникновению у арендодателя экономической выгоды и не является объектом налогообложения по НДФЛ²¹.

Схожий пример: оплата работнику стоимости проезда при отзыве его из отпуска от места отпуска до места работы, по мнению финансового ведомства, облагается НДФЛ²². По нашему мнению, с учетом ст. 125 Трудового кодекса РФ (далее — ТК РФ) в случае если работник организации в связи со служебной необходимостью отзывается из отпуска и ему возмещается стоимость проезда от места отпуска до места расположения организации, то данный факт обусловлен интересом организации, но не физического лица, что само по себе не приводит к возникновению у налогоплательщика экономической выгоды — дохода, подлежащего обложению НДФЛ²³.

4. Проблема перманентного приращения законодательства по налогообложению физических лиц ярко выражена в ст. 217 НК РФ «Доходы, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)», предусматривающей налоговые льготы по НДФЛ²⁴. Если на момент вступления в силу гл. 23 НК РФ (01.01.2001) содержала 31 позицию, то в настоящее время — более 72 видов налоговых льгот по НДФЛ. А вообще согласно данным СПС

«КонсультантПлюс» за время существования ст. 217 НК РФ поправки были внесены в нее более 200 раз. Как справедливо отмечал А.В. Брызгалин, не удивительно, что ст. 217 НК РФ напоминает в настоящее время лоскутное одеяло, состоящее из нагромождения норм, абзацев, подпунктов, кусков, утративших силу, и пр. Даже специалистам сходу не всегда удается отыскать в этой статье нужный случай и приходится ее почти целиком прочитывать²⁵.

При этом законодателю не удалось выстроить стройную и ясную систему правовых норм, обеспечивающих точность и определенность их понимания, и исключало бы дискриминационное их применение государственными органами и должностными лицами.

4.1. Вызывает настороженность конструкция п. 1 ст. 217 НК РФ, согласно которой не облагаются налогом иные выплаты и компенсации, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством. Текстуальный анализ указанной нормы однозначно указывает на то, что не облагаются НДФЛ выплаты, выплачиваемые в соответствии с законодательством (невзирая на некоторую тавтологию названного). В связи с изложенным обратимся к ст. 22 ТК РФ, согласно которой работодатель обязан выплачивать в полном размере причитающуюся работникам заработную плату в сроки, установленные в соответствии с настоящим Кодексом, коллективным договором, правилами внутреннего трудового распорядка, трудовыми договорами. С данной нормой корреспондируют положения ст. 56 ТК РФ, гласящей, что работодатель обязан своевременно и в полном размере выплачивать работнику заработную плату, и ст. 21 ТК РФ, определившей, что работник имеет право на своевременную и в полном объеме выплату заработной платы в соответствии со своей квалификацией, сложностью труда, количеством и качеством выполненной работы.

¹⁹ Консультация в СПС К+ от 09.06.2012 № 113277.

²⁰ Письмо ФНС России от 07.02.2017 № СД-3-3/738.

²¹ Консультация в СПС К+ от 27.03.2017 № 166304.

²² Письмо Минфина России от 20.10.2017 № 03-04-06/68852.

²³ Консультация в СПС К+ от 25.01.2018 № 174163.

²⁴ Пункт 2 определения Конституционного Суда РФ от 19.07.2016 № 1458-О, п. 2 определения Конституционного Суда РФ от 29.09.2016 № 1808-О-Р.

²⁵ Минфин планирует переписать ст. 217 НК РФ (+ комментарий от А.В. Брызгалина). URL: <http://www.nalog-briz.ru/2016/08/217.html>

Зададимся последовательно следующими вопросами: заработная плата — это выплата? Ответ более чем очевиден — безусловно, выплата (см. ст. 131, 136 ТК РФ). Тогда эта выплата заработной платы производится в соответствии с действующим законодательством? Вне всякого сомнения — да! Следовательно, заработная плата как выплата, осуществляемая в соответствии с действующим законодательством не подлежит налогообложению НДФЛ. Несмотря на якобы крамольность сказанного и исторически сложившийся подход к налогообложению оплаты труда, НК РФ освобождает данную выплату от налогообложения.

4.2. Неоднозначность перехода к рассматриваемой норме — «иные выплаты и компенсации, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством» — усматривается и из позиций официальных ведомств относительно отдельных социальных выплат. Так, в письме Минфина России от 22.02.2017 № 03-04-05/10524 рассмотрена следующая ситуация: согласно закону субъекта РФ многодетной семье, состоящей на учете в целях бесплатного предоставления в собственность земельного участка для индивидуального жилищного строительства, с ее согласия взамен земельного участка предоставляется компенсационная социальная выплата. Из ответа Минфина России усматривается, что компенсационная выплата, предоставляемая взамен земельного участка, подлежит налогообложению НДФЛ в общеустановленном порядке, поскольку не упомянута в ст. 217 НК РФ.

Однако полагаем, что в данном случае возникает разный режим налогообложения идентичных выплат без учета критериев ее правовой природы, что приводит к нарушению принципа равенства в налогообложении в отношении одной и той же категории физических лиц. В связи с этим в более позднем письме Минфина России от 02.05.2017 № 03-04-06/26719 сделан иной вывод, основанный на системном толковании положений п. 1 ст. 217 НК РФ, согласно которым не подлежат обложению НДФЛ

выплаты и компенсации, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством.

Также приведем в качестве примера письмо Минфина России от 04.09.2017 № 03-04-09/56554, в котором предложено облагать НДФЛ единовременное денежное поощрение в размере 100 000 руб., выплачиваемое родителю при награждении орденом «Родительская слава»²⁶. Однако с нашей точки зрения, из анализа норм действующего законодательства возможно сделать альтернативный вывод, основанный на том, что Указ Президента, как отмечалось ранее, относится к понятию «законодательство Российской Федерации» и соответствующая выплата не подлежит налогообложению НДФЛ на основании п. 1 ст. 217 НК РФ.

Вообще, трактуя норму п. 1 ст. 217 НК РФ, официальные органы указывали на то, что на основании данной нормы не подлежат обложению НДФЛ вовсе не любые выплаты и компенсации, а только те из них, которые характеризуются признаками возмещения утраты гражданами источника доходов (в частности, в случае рождения ребенка, беременности, безработицы и т.п.)²⁷.

Однако из буквального прочтения текста п. 1 ст. 217 НК РФ следует, что не облагаются НДФЛ выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством любые выплаты и компенсации. Данная норма не содержит указания на то, что не подлежат налогообложению только выплаты, направленные на возмещение физическим лицам утраты источника доходов.

4.3. Целесообразно обратить внимание на позицию Конституционного Суда РФ, имеющую концептуальный характер²⁸: федеральный законодатель с учетом целей социальной политики определил в ст. 217 НК РФ доходы, не подлежащие налогообложению

²⁶ Указ Президента РФ от 13.05.2008 № 775 «Об учреждении ордена «Родительская слава».

²⁷ Письма Минфина России от 18.07.2016 № 03-04-06/41949, от 09.06.2012 № 03-04-06/3-165, от 21.07.2010 № 03-04-05/8-404, ФНС России от 07.03.2012 № ЕД-4-3/3803@.

²⁸ Пункт 3.1 постановления Конституционного Суда РФ от 13.04.2016 № 11-П.

НДФЛ: госпособия, иные законодательно установленные выплаты и компенсации (п. 1 этой статьи), а также в п. 3 данной статьи отдельно им упомянуты компенсационные выплаты, связанные с осуществлением трудовой деятельности.

Из решения главной судебной инстанции страны усматривается, что в НК РФ присутствуют разные понятия — «государственные пособия», «выплаты», «компенсации», «компенсационные выплаты», которые использовали нормотворцы, при этом не определив ни их содержание, ни отраслевую принадлежность, а также ими не учтено, что помимо указанных терминов существует понятие «пособие», а все они используются в различных отраслевых нормах в различном значении²⁹.

Указанное явно свидетельствует о необходимости кодификации доходов, не подлежащих налогообложению, исключение неточностей, противоречий и ошибок, приводящих к неоднозначному толкованию налоговых норм и терминов.

4.4. Говоря о суммах, не подлежащих налогообложению НДФЛ, отметим, что наиболее часто используемые на практике положения п. 28 ст. 217 НК РФ, согласно которым не облагаются налогом доходы, не превышающие 4 000 руб., полученные по каждому из определенных оснований за налоговый период (стоимость подарков, суммы материальной помощи, стоимость выигранных и призов и т.д.).

В самой норме, сформулированной законодателем весьма поверхностно, заложена методическая проблема, иллюстрируемая следующей ситуацией: налогоплательщик в течение календарного года получил от разных организаций подарки, стоимость каждого из которых не превышает 4 000 руб. Обязан ли он декларировать указанные доходы и дополнительно уплатить НДФЛ в бюджет,

если сумма подарков, полученных от разных организаций, превышает в целом 4 000 руб.?

Один из ведущих методологов подоходного налогообложения России В.М. Акимов отмечала [19]: согласно п. 28 ст. 217 НК РФ от налогообложения освобождаются лишь подарки, совокупная стоимость которых за налоговый период не превысила 4 000 руб. Каждый налоговый агент при исчислении налога на доходы применяет нормы п. 28 ст. 217 НК РФ. Поэтому гражданин, принявший в течение года подарки от нескольких лиц, должен самостоятельно пересчитать налоговую базу с учетом общей стоимости безвозмездно полученного имущества (не облагается НДФЛ совокупная стоимость, не превышающая 4 000 руб.).

Обратим внимание на то, что такой методический подход к исчислению налога заложен в программах ФНС России «Декларация 20__», предназначенных для автоматизированного заполнения налоговых деклараций за соответствующие годы и касается не только стоимости подарков, но и всех иных доходов, поименованных в п. 28 ст. 217 НК РФ.

Схожую точку зрения высказал А. Фролов³⁰: в ст. 217 НК РФ приведен перечень не облагаемых НДФЛ доходов. Причем здесь речь идет о доходах физлиц в принципе, а не только о тех, за которые отвечает налоговый агент. Соответственно, на основании п. 28 ст. 217 НК РФ не облагаются НДФЛ подарки стоимостью до 4 000 руб., полученные налогоплательщиками в течение налогового периода от всех организаций или ИП. Вряд ли законодатель рассчитывал на сознательность физлиц, которые сами оценят все подарки, которые они в течение года от своих работодателей получили (а ведь их может быть несколько), и с их стоимости, превышающей 4 000 руб., заплатят налог.

Однако на наш взгляд, необходимо учитывать, что согласно п. 1 ст. 24 НК РФ налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности

²⁹ На необходимость учета данной позиции Конституционного Суда РФ при применении положений ст. 217 НК РФ обращено внимание в письме Минфина России от 02.05.2017 № 03-04-06/26719.

³⁰ Фролов А. Малоценные подарки в отчетности по НДФЛ, или С миру по нитке... в обход налога // Экспресс-бухгалтерия. 2017. № 6. С. 17–18.

по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему РФ.

При этом в отношении выданного физическому лицу подарка, стоимость которого не превышает за налоговый период 4 000 руб., организация не признается налоговым агентом и не представляет в налоговый орган сведения о доходах физического лица по форме 2-НДФЛ³¹, поскольку в таких случаях на организацию не возлагается обязанность исчисления, удержания у налогоплательщика и перечисления в бюджетную систему РФ НДФЛ³².

На основании п. 1 ст. 228, п. 1 ст. 229 НК РФ обязанность по представлению в налоговый орган декларации по форме 3-НДФЛ возложена лишь на определенные категории физических лиц, указанных в ст. 227, 227.1 и п. 1 ст. 228 НК РФ, среди которых упоминание о лицах, получивших от организаций, не являющихся налоговыми агентами, подарки стоимостью менее 4 000 руб., не подлежащие налогообложению НДФЛ, отсутствует. Таким образом, положениями НК РФ на физическое лицо не возложена обязанность по декларированию означенных доходов, равно как и не предусмотрено суммирование физическим лицом стоимости всех подарков, полученных от разных организаций, не являющихся налоговыми агентами.

Также следует иметь в виду, что льгота, установленная п. 28 ст. 217 НК РФ, предоставляется при исчислении НДФЛ каждой организацией, от которой физическое лицо получает подарок, независимо от других подарков, получаемых физическим лицом от иных организаций (абз. 3 п. 3 ст. 226 НК РФ). При этом в НК РФ не предусмотрен перерасчет правомерно предоставленной льготы (лишение права на льготу) по окончании года в зависимости от количества у налогоплательщика источников выплаты дохода. Пунктом 5 ст. 226 НК РФ предусмотрено, что налоговый агент обязан

³¹ Письма ФНС России от 19.01.2017 № БС-4-11/787@, Минфина России от 08.05.2013 № 03-04-06/16327.

³² Письмо Минфина России от 01.12.2014 № 03-04-06/61283.

письменно сообщить налогоплательщику о суммах дохода, с которого не удержан налог, лишь в случае невозможности в течение налогового периода удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога. Соответственно, в рассматриваемой ситуации, поскольку стоимость каждого из подарков от разных организаций составляет менее 4 000 руб., организации не являются налоговыми агентами, не исчисляют налог и не уведомляют физическое лицо о стоимости подарков. Таким образом, полагаем, что в рассматриваемой ситуации у физического лица отсутствует обязанность по декларированию стоимости полученных подарков и, соответственно, по уплате НДФЛ в бюджет.

5. Представляется требующим методического урегулирования вопрос о последовательном порядке предоставления налоговых вычетов в том случае, если налогоплательщик имеет право на несколько вычетов одновременно в течение налогового периода. Например, налогоплательщик в январе календарного года представил налоговому агенту — работодателю уведомление из налогового органа о праве на использование имущественного налогового вычета. На основании письменного заявления налоговый агент не удерживал с доходов работника соответствующие суммы НДФЛ. В мае этого года налогоплательщик дополнительно представил работодателю уведомление из налогового органа о праве на получение социальных налоговых вычетов и написал заявление о получении указанных вычетов. Вправе ли работодатель приостановить предоставление налогоплательщику имущественного налогового вычета до полного использования им социального налогового вычета?

Законодательно не установлен порядок определения последовательности предоставления налоговым агентом налоговых вычетов при обращении к нему физического лица по различным основаниям. Право налогоплательщика на получение у работодателя как социальных, так и имущественных налоговых вычетов

предусмотрено п. 2 ст. 219 и п. 8 ст. 220 НК РФ и каких-либо ограничений в очередности получения налоговых вычетов у работодателя НК РФ не содержит³³.

В связи с этим работодатель после получения от работника заявления о предоставлении ему социального налогового вычета, а также заявления о предоставлении ему имущественного налогового вычета при условии представления подтверждения права на получение указанных налоговых вычетов вправе предоставить любой из налоговых вычетов, на который налогоплательщик имеет право (имущественный и (или) социальный) в любой очередности, а также в любой пропорции — в пределах суммы начисляемого дохода, облагаемого по налоговой ставке 13%. При этом следует иметь в виду, что в случае если налоговый агент в течение 2017 г. не предоставит работнику социальные налоговые вычеты в связи с использованием имущественного налогового вычета (то есть в связи с отсутствием за 2017 г. налоговой базы по НДФЛ, облагаемой по ставке, установленной п. 1 ст. 224 НК РФ в размере 13%), то впоследствии право на их реализацию будет утрачено³⁴, поскольку в отличие от имущественных налоговых вычетов, связанных с приобретением жилья, перенос не использованных в течение налогового периода социальных налоговых вычетов на будущие периоды НК РФ не предусмотрен (п. 9 ст. 220 НК РФ).

Налоговый кодекс РФ, устанавливая федеральный НДФЛ, называет в качестве объекта налогообложения доходы налогоплательщика и их основные виды, предусматривает льготы по налогу, в том числе право на получение при определении налоговой базы налоговых вычетов (стандартных, социальных, имущественных, профессиональных и др.)³⁵. То есть налоговые вычеты, установленные ст. 218–221 НК РФ,

являются налоговыми льготами по НДФЛ. А в силу п. 2 ст. 56 НК РФ налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено НК РФ.

Пункт 2 ст. 56 НК РФ предоставляет налогоплательщику право, но не обязывает его отказаться от использования налоговой льготы на один или несколько налоговых периодов³⁶. Вместе с тем налогоплательщик вправе требовать реализации того механизма предоставления налоговой льготы, который заложен в законе. При этом ст. 220 НК РФ не содержит указания, в каком налоговом периоде может быть заявлен отказ от льготы³⁷, а доказательства волеизъявления налогоплательщика на использование права на налоговые вычеты представляются им самим³⁸.

С точки зрения Конституционного Суда РФ, рассматривавшего правовую доктрину равенства в налогообложении, равные экономические результаты деятельности плательщиков должны также приводить и к равному налоговому бремени, принцип равенства налогового бремени будет нарушаться, если одна категория налогоплательщиков попадает в худшие условия по сравнению с иной категорией, несмотря на то, что они между собой существенно не различаются³⁹. Это означает, что возможность получения налоговых вычетов не должна быть поставлена в зависимость от очередности представления налогоплательщиком налоговому агенту документов, подтверждающих его право на налоговые льготы. Иное приводило бы к установлению необоснованных различий в налогообложении физических лиц и тем самым — к ущемлению в налоговых правоотношениях их прав и законных

³³ Письмо ФНС России от 17.02.2017 № БС-4-11/3008.

³⁴ Письма Минфина России от 04.07.2012 № 03-04-05/7-838, от 23.01.2012 № 03-04-05/7-49, ФНС России от 16.08.2012 № ЕД-4-3/13603@.

³⁵ Пункт 2 определения Конституционного Суда РФ от 14.05.2013 № 689-О.

³⁶ Пункт 2 определения Конституционного Суда РФ от 05.02.2004 № 43-О.

³⁷ Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 05.06.2006 по делу № А82-13355/2005-29.

³⁸ Постановление ФАС Северо-Западного округа от 22.06.2004 № А42-8979/03-26.

³⁹ Пункт 2.2 определения Конституционного Суда РФ от 17.12.2008 № 1071-О-О.

интересов, а значит, нарушало бы принцип равенства всех перед законом.

Соответственно, налоговый агент, получивший от налогоплательщика документы, подтверждающие его право на социальные вычеты, установленные подп. 2 и 3 п. 1 ст. 219 НК РФ, в течение налогового периода, в котором уже начато предоставление имущественного вычета по подп. 3 п. 1 ст. 220 НК РФ, вправе предоставить ему сначала социальные налоговые вычеты, а затем продолжить предоставление имущественного налогового вычета, что само по себе свидетельствовало бы о социальной направленности действий работодателя. То есть в течение налогового периода при наличии у налогового агента нескольких заявлений о вычетах они представляются в последовательности, которая предпочтительней и выгодней в финансовом плане для налогоплательщика⁴⁰.

6. Необходимо обратить внимание и на ряд проблемных положений ч. 1 НК РФ, выявленных при налогообложении НДФЛ, в частности, на ст. 75 и 78 НК РФ.

6.1. По общему правилу, установленному п. 1 ст. 45 НК РФ, обязанность по уплате налога должна быть выполнена в срок, установленный законодательством о налогах и сборах. В связи с этим возникает вопрос: если налогоплательщик/налоговый агент произвел перечисление налога в бюджет не в установленный срок, а на день позднее, то следует ли за соответствующий день просрочки платежа начислять пени?

Позиция Минфина России заключается в следующем⁴¹: в силу п. 3 ст. 45 НК РФ обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком со дня (с момента), указанного этим пунктом, в том числе с момента предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему РФ на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств со счета налогоплательщика в банке при наличии на нем достаточного денежного

⁴⁰ Письмо ФНС России от 28.06.2017 № БС-4-11/12466@.

⁴¹ Письмо Минфина России от 05.07.2016 № 03-02-07/2/39318.

остатка на день платежа. Следовательно, в день (момент) исполнения обязанности по уплате налога налогоплательщиком просрочка исполнения такой обязанности отсутствует. А нормами НК РФ не установлены правила начисления пеней за день, в котором отсутствует просрочка исполнения обязанности по уплате налога⁴².

Однако считаем, что из анализа налогового законодательства следует противоположный вывод. Согласно п. 1, 3 ст. 75 НК РФ пеня — денежная сумма, которую налоговый агент должен выплатить в случае уплаты суммы налога позже установленного срока, пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога, начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога.

Необходимо иметь в виду, что неуплата налога в срок должна быть компенсирована погашением задолженности по налоговому обязательству, полным возмещением ущерба, понесенного государством в результате несвоевременного внесения налога. То есть пеня преследует цель компенсировать потери государственной казны в результате недополучения налоговых сумм в срок в случае задержки уплаты налога⁴³.

Обратим внимание на абз. 3 п. 57, абз. 3 п. 61 постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (далее — Постановление № 57), из содержания которых следует, что начисление пеней осуществляется по день фактического погашения недоимки [20].

Таким образом, в НК РФ установлено специальное правило начисления пеней, обусловленное не фактом погашения

⁴² Аналогичный порядок следует из п. 2 разд. VII Единых требований к порядку формирования информационного ресурса «Расчеты с бюджетом» местного уровня, утвержденных Приказом ФНС России от 18.01.2012 № ЯК-7-1/9@, письма ФНС России от 06.12.2017 № ЗН-3-22/7995@.

⁴³ Пункт 5 постановления Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П, п. 2 определения Конституционного Суда РФ от 04.07.2002 № 202-О.

(наличия) задолженности на конкретную дату, а исключительно задержкой платежа, допущенной налоговым агентом⁴⁴. При этом взимаемая в этом случае с налогового агента сумма пени выступает в качестве компенсации нанесенного бюджету ущерба в результате неправомерных действий налогового агента.

Начисление пени прекращается в день, следующий за днем фактической уплаты задолженности по налогам⁴⁵. Иной подход, фактически позволяющий не начислять пени налоговому агенту, допустившему просрочку платежа в бюджет сроком на один день, приводит к потерям государственной казны в результате неуплаты налоговым агентом налога в срок и нарушению баланса публичных интересов государства и частных интересов налогового агента (абз. 6 п. 2 Постановления № 57). Учитывая изложенное, полагаем, что налогоплательщику/налоговому агенту, перечислявшему в бюджет суммы НДС/Л на следующий день после установленного НК РФ срока уплаты, за указанный день должны быть начислены пени.

6.2. Неясность в правовом регулировании заложена в п. 6 ст. 78 НК РФ: сумма излишне уплаченного налога подлежит возврату по письменному заявлению налогоплательщика в течение одного месяца со дня получения налоговым органом такого заявления. Весьма часто налогоплательщики, представляя в налоговый орган декларации по НДС/Л, одновременно прикладывают к ним заявления о возврате налога, что порой является основанием для отказа в принятии соответствующих заявлений, поскольку не проведены мероприятия камерального налогового контроля.

Необходимо учитывать позицию судебных инстанций⁴⁶: срок на возврат (зачет) суммы

излишне уплаченного налога (ст. 78 НК РФ) начинается исчисляться со дня подачи заявления о возврате, но не ранее чем с момента завершения камеральной налоговой проверки (в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации). То есть в НК РФ не оговорены какие-либо сроки представления заявления о возврате излишне уплаченного налога (установлен лишь срок его возврата).

По-видимому, отказ в приеме соответствующего заявления налогоплательщика основан на формальном стремлении налогового органа к соблюдению месячного срока возврата НДС/Л со дня подачи заявления, однако он не основан на нормах действующего законодательства⁴⁷.

6.3. Неоднозначной была трактовка официальным ведомством положений п. 10 ст. 78 НК РФ, согласно которым за каждый календарный день нарушения срока возврата НДС/Л налогоплательщику должны быть начислены и выплачены проценты. Минфин России указывал ранее, что данные доходы подлежат обложению НДС/Л⁴⁸.

Впоследствии финансовое ведомство изменило свою точку зрения: суммы процентов, полученные физическими лицами в соответствии с требованиями ст. 78 и 79 НК РФ из бюджета (внебюджетного фонда), не следует учитывать при определении налоговой базы НДС/Л, их получение не приводит к возникновению экономической выгоды, а касается компенсации затрат, связанных с излишним удержанием налога налоговым агентом⁴⁹. По нашему мнению, данные проценты не облагаются НДС/Л на основании п. 1 ст. 217 НК РФ в качестве выплаты, которая осуществляется в строгом соответствии с действующим законодательством.

6.4. Также полагаем крайне непроработанной норму абз. 2 п. 10 ст. 78 НК РФ: процентная

⁴⁴ Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 17.02.2011 по делу № А32-15885/2010.

⁴⁵ См. ответ на вопрос 6 разъяснения ФНС России от 28.12.2009 «По вопросам использования online-сервиса «Личный кабинет налогоплательщика».

⁴⁶ Пункт 11 информационного письма президиума ВАС РФ от 22.12.2005 № 98 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением

отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации».

⁴⁷ Письмо ФНС России от 31.08.2006 № САЭ-6-04/876@ о соблюдении месячного срока рассмотрения деклараций.

⁴⁸ Письмо Минфина России от 22.08.2013 № 03-04-05/34450.

⁴⁹ Письмо Минфина России от 08.06.2015 № 03-04-07/33140.

ставка принимается равной ставке рефинансирования Банка России⁵⁰, действовавшей в дни нарушения срока возврата. Контролирующие инстанции полагают, что указанные проценты должны быть начислены исходя из 1/360 ставки Банка России⁵¹.

Тем не менее дословное прочтение названных дефиниций НК РФ позволяет прийти к выводу о том, что за каждый день нарушения срока возврата налога проценты начисляются исходя из ставки рефинансирования, действовавшей в этот день. Данная формулировка представляется весьма странной по сравнению с аналогичной по смыслу (платеж, направленный на компенсацию потерь лица, не получившего в установленный срок соответствующую денежную сумму) нормой п. 4 ст. 75 НК РФ, в которой процентная ставка равна не действующей ставке рефинансирования Банка России, а уже 1/300 от нее. Схожие нормы содержатся и в иных нормативно-правовых актах иной отраслевой принадлежности, например в ст. 236 ТК РФ — 1/150 действующей в это время ключевой ставки Банка России от не выплаченных в срок сумм за каждый день задержки.

То есть законодатель специально определяет в качестве расчетной величины за день просрочки не саму ставку Банка России непосредственно,

а лишь дробную от нее величину, тем самым достигается разумный баланс методов правового воздействия в данной сфере, сочетания частных и публичных интересов, адекватного их юридической природе. Однако наличие такого разумного баланса в п. 10 ст. 78 НК РФ остается под вопросом.

В завершение отметим, что в настоящее время правовое регулирование НДС не является в достаточной степени эффективным. Основными причинами здесь выступают: отсутствие научно обоснованной концепции его совершенствования, исключительная нестабильность налогового законодательства, дефекты в юридической технике при формулировании норм гл. 23 НК РФ, противоречия между правоприменительными позициями в отношении методических подходов к налоговому администрированию НДС, что, полагаем, требует разумных, обоснованных решений на законодательном уровне. Исследование показывает, что только в рамках разумных изменений появляется возможность рационально разрешить имеющиеся противоречия между объективной необходимостью постоянного совершенствования налогового законодательства и соблюдением принципов стабильности и экономической обоснованности налогообложения.

⁵⁰ С 01.01.2016 Банком России не устанавливается самостоятельное значение ставки рефинансирования, а ее значение приравнивается к значению ключевой ставки Банка России, определенному на соответствующую дату. Указание Банка России от 11.12.2015 № 3894-У.

⁵¹ Письма Минфина России от 14.01.2013 № 03-02-07/1-7, ФНС России от 08.02.2013 № НД-4-8/1968, приказ ФНС России от 03.07.2013 № ММВ-7-8/231.

Список литературы

1. Каменков М.В. Содержание принципа экономической основанности налогов // *Налоговед.* 2014. № 2. С. 30—39.
2. Власов А.В. О проблемах в главе 23 НК РФ // *Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения.* 2009. № 4. С. 15—23. URL: <https://www.lawmix.ru/bux/33253>
3. Сасов К.А. Налоговое правосудие в решениях Конституционного Суда Российской Федерации. М.: Норма, 2013. 256 с.
4. Винокурова М.М. Проблемы реализации принципа стабильности налогового законодательства при применении упрощенной системы налогообложения // *Налоги и финансовое право.* 2015. № 5. С. 23—28.
URL: <http://www.cnfr.ru/ufiles/Издательство/Журнал/2015/2015-05-simposium.pdf>
5. Фокин А.В. Стабильность условий хозяйствования и налогообложения // *Законодательство и экономика.* 2003. № 7. С. 25—28. URL: <https://www.lawmix.ru/comm/3837>
6. Сокол М.П. О противоречиях, неясностях и казусах, законодательно закрепленных в главе 23 НК РФ // *Налоговый вестник.* 2006. № 1. С. 11—15.
URL: <https://wiseeconomist.ru/poleznoe/15806-protivorechiyah-neyasnostyax-kazusax-zakonodatelno-zakreplennykh-glave>
7. Ногина О.А. К вопросу об элементном составе налога // *Финансовое право.* 2005. № 7. С. 11—12.
8. Исаев А.А. Очерк теории и политики налогов. М.: ЮрИнфоР-Пресс, 2004. 270 с.
9. Кучеров И.И. К вопросу о юридических конструкциях налогов и сборов // *Финансовое право.* 2010. № 1. С. 22—27.
10. Пепеляев С.Г. Налоговое резидентство физических лиц // *Налоговый вестник.* 2000. № 11. С. 26—32. URL: <https://www.lawmix.ru/bux/144954>
11. Шахмаметьев А.А. Режим налогообложения нерезидентов: правовая основа регулирования: монография. М.: Юрлитинформ, 2010. 248 с.
12. Крусс В.И. Конституционализация фискально-экономических обязанностей в Российской Федерации: монография. М.: НОРМА, ИНФРА-М, 2017. 304 с.
13. Сандырев Г.Г. Особенности юридических конструкций налогов с физических лиц // *Финансовое право.* 2012. № 2. С. 26—30.
14. Пепеляев С.Г. Налогово-правовое понятие дохода // *Налоговед.* 2014. № 11. С. 14—25.
15. Курилюк Ю.Е. Некоторые вопросы определения налоговой базы по налогу на доходы физических лиц // *Финансовое право.* 2012. № 10. С. 21—26.
16. Зарипов В.М. Понятие экономического основания налога // *Налоговед.* 2014. № 5. С. 32—45.
17. Еременко Е.А. К вопросу об определении дохода по российскому налоговому праву // *Налоговед.* 2014. № 8. С. 18—21.
18. Пучкова О.Г. Об уменьшении базы подоходного налога для нерезидентов Российской Федерации // *Налоговед.* 2015. № 11. С. 66—71.

19. *Акимова В.М.* Налогообложение подарков // *Российский налоговый курьер*. 2008. № 8. С. 57–62. URL: <https://www.lawmix.ru/bux/50233>
20. *Медведева Т.М.* Правила расчета пени по налогам // *Налоговая проверка*. 2016. № 5. С. 11–15.

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.

**PERSONAL INCOME TAX – CHAPTER 23 OF THE RUSSIAN TAX CODE:
PROBLEMS, CONTRADICTIONS, AND SHORTCOMINGS**Valentina N. EDRONOVA^{a*}, Avgust V. TELEGUS^b^a National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod (UNN), Nizhny Novgorod, Russian Federation
v.n.edronova@mail.ru
ORCID: not available^b Federal Tax Service Training Institute, Nizhny Novgorod, Russian Federation
a.v.telegus@mail.ru
ORCID: not available

* Corresponding author

Article history:Received 19 April 2018
Received in revised form
7 May 2018
Accepted 22 May 2018
Available online
27 July 2018**JEL classification:** H24, H26**Keywords:** income tax,
taxation elements, taxation
contradictions**Abstract****Importance** The article ponders on theoretical and practical problems of the tax legislation connected with the order of calculation, withholding and payment of the private individual tax.**Objectives** The paper aims to study the law enforcement positions and analyze shortcomings of Chapter 23 *Personal Income Tax* of the Tax Code of the Russian Federation.**Methods** For the study, we used empirical and logical constructions, analysis and synthesis, generalization, systems approach, and the methods of comparative analysis.**Results** Personal income taxation is not efficient enough and lacks sensible and rational legal corrections.**Conclusions and Relevance** At present, the Tax Legislation is unstable, contains legal defects, problems and shortcomings and requires reasonable, justified decisions at the legislative level. The study shows that only within the framework of reasonable changes, it is possible to rationally resolve the existing problems and maintain the principles of stability and economic feasibility of taxation. The research can be of interest to specialists and students in the field of taxation.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2018

Please cite this article as: Edronova V.N., Telegus A.V. Personal Income Tax – Chapter 23 of the Russian Tax Code: Problems, Contradictions, and Shortcomings. *Finance and Credit*, 2018, vol. 24, iss. 7, pp. 1703–1720.
<https://doi.org/10.24891/fc.24.7.1703>**References**

1. Kamenkov M.V. [The substance of the principle of economic grounds of taxes]. *Nalogoved*, 2014, no. 2, pp. 30–39. (In Russ.)
2. Vlasov A.V. [On the problems in the Chapter 23 of the Tax Code of the Russian Federation]. *Aktual'nye voprosy bukhgalterskogo ucheta i nalogooblozheniya*, 2009, no. 4, pp. 15–23. (In Russ.) URL: <https://www.lawmix.ru/bux/33253>
3. Sasov K.A. *Nalogovoe pravosudie v resheniyakh Konstitutsionnogo Suda Rossiiskoi Federatsii* [Tax justice in decisions of the Constitutional Court of the Russian Federation]. Moscow, Norma Publ., 2013, 256 p.
4. Vinokurova M.M. [Realization problems of the principle of tax law stability with application of the simplified tax system]. *Nalogi i finansovoe pravo*, 2015, no. 5, pp. 23–28. (In Russ.) URL: <http://www.cnfp.ru/ufiles/Издательство/Журнал/2015/2015-05-simposium.pdf>

5. Fokin A.V. [Stability of conditions of economy management and taxation]. *Zakonodatel'stvo i ekonomika*, 2003, no. 7, pp. 25–28. (In Russ.) URL: <https://www.lawmix.ru/comm/3837>
6. Sokol M.P. [On statutorily contradictions, ambiguities and cases in the Chapter 23 of the Tax Code of the Russian Federation]. *Nalogovyi vestnik*, 2006, no. 1, pp. 11–15. (In Russ.)
URL: <https://wiseeconomist.ru/poleznoe/15806-protivorechiyax-neyasnostyax-kazusax-zakonodatelno-zakreplennyx-glave>
7. Nogina O.A. [On the issue tax elemental composition]. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2005, no. 7, pp. 11–12. (In Russ.)
8. Isaev A.A. *Ocherk teorii i politiki nalogov* [Sketch of theory and tax policy]. Moscow, YurInfoR-Press Publ., 2004, 270 p.
9. Kuchеров I.I. [On the issue of juridical taxes and levies constructions]. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2010, no. 1, pp. 22–27. (In Russ.)
10. Pepelyaev S.G. [Fiscal residence of private individuals]. *Nalogovyi vestnik*, 2000, no. 11, pp. 26–32. (In Russ.) URL: <https://www.lawmix.ru/bux/144954>
11. Shakhmamet'ev A.A. *Rezhim nalogooblozheniya nerezidentov: pravovaya osnova regulirovaniya: monografiya* [Non-resident taxation schemes: legal regulation basis: a monograph]. Moscow, Yurlitinform Publ., 2010, 248 p.
12. Kruss V.I. *Konstitutsionalizatsiya fiskal'no-ekonomicheskikh obyazannostei v Rossiiskoi Federatsii: monografiya* [Constitutionalization of fiscal and economical responsibilities in the Russian Federation: a monograph]. Moscow, NORMA Publ., INFRA-M Publ., 2017, 304 p.
13. Sandyrev G.G. [Peculiarities of juridical constructions of private individuals taxation]. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2012, no. 2, pp. 26–30. (In Russ.)
14. Pepelyaev S.G. [Legal and taxation definition of ‘income’]. *Nalogoved*, 2014, no. 11, pp. 14–25. (In Russ.)
15. Kurilyuk Yu.E. [Some questions of definition of tax base on private individuals taxation]. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2012, no. 10, pp. 21–26. (In Russ.)
16. Zaripov V.M. [The notion of economic basis of a tax]. *Nalogoved*, 2014, no. 5, pp. 32–45. (In Russ.)
17. Eremenko E.A. [Income determination in accordance with Russian Tax Law]. *Nalogoved*, 2014, no. 8, pp. 18–21. (In Russ.)
18. Puchkova O.G. [On decrease of the private individual tax base for non-residents of the Russian Federation]. *Nalogoved*, 2015, no. 11, pp. 66–71. (In Russ.)
19. Akimova V.M. [Gift taxation]. *Rossiiskii nalogovyi kur'er*, 2008, no. 8, pp. 57–62. (In Russ.)
URL: <https://www.lawmix.ru/bux/50233>
20. Medvedeva T.M. [Calculation rules of tax fine]. *Nalogovaya proverka*, 2016, no. 5, pp. 11–15. (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.