

Раздел V. Теория и практика налогообложения и финансового права. Статьи

В Разделе «Теория и практика налогообложения и финансового права. Статьи» размещаются работы ученых, аспирантов, соискателей, специалистов-практиков по проблемным вопросам налогообложения (как экономики налогов, так и налогового и финансового права), а также публикации по смежным отраслям знаний.



Винокуров Владимир Анатольевич,

доктор юридических наук,
заслуженный юрист Российской Федерации,
профессор кафедры теории и истории государства и права
ФГБОУ ВО Санкт-Петербургский университет ГПС МЧС России
(Санкт-Петербург Московский пр., 149)

Vinokurov Vladimir A., Professor of the Theory and History of State and Law Department of FSBEE HE «Saint-Petersburg University of State Fire Service of EMERCOM of Russia»; Doctor of Law; Honored Lawyer of the Russian Federation (St.Petersburg, Moskovsky prospect, 149).

pravo.kaf_tigp@mail.ru

ББК 67.400.3
УДК 342.7

Обязанность физических лиц по уплате налогов: отдельные проблемы и пути их решения.

Taxpaying duty of individual person: certain problems and ways of solution.

Аннотация: Статья посвящена отдельным проблемам, связанным и исполнением налогоплательщиками – физическими лицами своей конституционной обязанности по уплате налогов, в частности, таким как отсутствие обязанности налоговых органов оказывать помощь и содействие налогоплательщику и установление различных сроков по уплате налогов, вменённых физическим лицам.

В статье сформулированы конкретные предложения по уточнению норм Налогового кодекса Российской Федерации, позволяющие урегулировать названные проблемы и улучшить взаимодействие налоговых органов и налогоплательщиков для решения двуединой задачи: с одной стороны, исполнения физическими лицами конституционной обязанности, а с другой стороны, пополнения федерального и местного бюджетов.

Ключевые слова: Конституция Российской Федерации; Налоговый кодекс Российской Федерации; налоги и сборы; бюджет; обязанность налогоплательщиков – физических лиц по уплате законно установленных налогов и сборов; налоговые органы; права и обязанности налоговых органов.

Annotation: This article regards certain problems of taxpaying, such as missing responsibility of tax authority to assist and cooperate to the taxpayer and such as setting different terms of taxpaying for individual persons. Article contains several proposals of improvement of Tax Code of the Russian Federation norms, which allow to adjust problems written above and to improve cooperation between tax authority and taxpayer in order to help individuals do their constitutional duty of taxpaying on the one hand, and amendment of federal and municipal budget replenishment on the other.

Keywords: Constitution of the Russian Federation; Tax Code of the Russian Federation; taxation and revenue; budget; individual persons constitutional duty of paying legally established taxes; tax authority; tax authorities rights and responsibilities.

Наряду с правами и свободами человека и гражданина Конституция Российской Федерации¹ в главе 2 «Права и свободы человека и гражданина» устанавливает и ряд основных обязанностей как для жителей страны, так и для государства. Так, в статье 57 Основного Закона государства, включенной в названную главу, определено, что каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Таким образом, можно предположить, что государство гарантирует не только права и свободы человека и гражданина, как это зафиксировано в части 1 статьи 17 главного документа страны, но и возможность исполнить обязанности, возложенные Конституцией Российской Федерации на человека и гражданина. На наш взгляд, государство должно гарантировать исполнение каждым обязанностей, определенных также и федеральными законами.

Налоги и сборы в Российской Федерации играют важнейшую роль в существовании нашей страны, поскольку в противном случае государство не смогло бы осуществлять свои обязанности, в первую очередь, по отношению к собственным гражданам, а также гарантировать права и свободы человека и гражданина, как это предусмотрено Конституцией Российской Федерации. Исследователи налоговых правоотношений, рассматривая взаимосвязь налогоплательщика и государства, полагают, что «уплата налога является наиболее важным действием налогоплательщика по отношению к государству»², а также отмечают, что «обязанность по уплате налогов возведена в ранг конституционных практически во всех государствах»³. Это говорит о весомой значимости для любого государства вопросов, связанных с обязанностью по уплате налогов. Например, в Соединенных Штатах Америки Служба внутренних доходов занимается сбором налогов и контролирует соблюдение законодательства о налогообложении, а также она помогает налогоплательщикам понять и выполнять свои обязанности по уплате налогов, а также применять налоговое законодательство честно и справедливо для всех⁴. Как будет видно из приведенных ниже норм, в Российской Федерации подобная обязанность у налоговых органов, к сожалению, отсутствует.

Как известно, в современной России в целях установления налоговой системы, определения общих принципов налогообложения, видов налогов и сборов и других вопросов, связанных с налогами и сборам, был принят Налоговый кодекс Российской Федерации, состоящий из двух частей⁵. Часть первая названного Кодекса устанавливает систему налогов и сборов и общие правила налоговой системы, включая

1 Собрание законодательства Российской Федерации. 2014. № 31. Ст. 4398.

В целях удобства восприятия текста статьи Конституция Российской Федерации далее также может именоваться Основным Законом или главным документом государства, страны, Отечества.

2 Смирнов Д.А. Правовая природа обязанности по уплате налога // Налоги (газета). 2008. № 30.

3 См., например: Кучеров И.И. Нормы конституций зарубежных стран, регулирующие налоговые отношения // Журнал российского права. 2003. № 4. С. 69.

4 См.: Григорьева Л.Г. Ответственность за нарушение налогового законодательства: виды, основания и условия применения. М.: Редакция «Российской газеты», 2017. Вып. 22. С. 140.

5 Собрание законодательства Российской Федерации. 1998. № 31. Ст. 3824; 2000. № 32. Ст. 3340.

права и обязанности налоговых органов, а часть вторая — регулирует вопросы, связанные с конкретными налогами и сборами, в том числе в отношении налогов на доходы и на имущество физических лиц.

В части первой Налогового кодекса Российской Федерации дается определение налога, под которым понимается «обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований» (статья 8). В этой же части документа раскрывается и понятие личного кабинета налогоплательщика, который должен использоваться налогоплательщиками — физическими лицами «для получения от налогового органа документов и передачи в налоговый орган документов (информации), сведений в электронной форме», касающихся налогов и сборов (статья 112).

В указанном нормативном правовом акте определены права и обязанности налоговых органов (статьи 31 и 32 соответственно). Обратим внимание на такое право данных органов, как право утверждать формы и форматы различных документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации (пункт 4 статьи 31), а также на одну из обязанностей этих органов: представлять налогоплательщикам формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснять порядок их заполнения (из подпункта 4 пункта 1 статьи 32). При этом обязанность сообщать налогоплательщику о неверно или не до конца оформленных документах, поданных в налоговые органы, или о проблемах, возникших в работе личного кабинета налогоплательщика, когда налоговый орган не получает необходимой информации или получает неполную информацию при условии заполнения налогоплательщиком всех граф размещенного налоговыми органами электронного документа, отсутствует.

Поскольку у налоговых органов законодательно обязанность помогать налогоплательщику не предусмотрена, то и Перечень электронных документов, направляемых налогоплательщиком и налоговым органом посредством интерактивного сервиса «Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц», утвержденный приказом ФНС России от 17 марта 2017 года № СА-7-6/220@⁶, не содержит такого документа, как сообщение налогового органа налогоплательщику об ошибках в заполнении электронных документов.

Следует обратить внимание на то, что Основной Закон современного Российского государства предусматривает обязанность органов государственной власти соблюдать Конституцию Российской Федерации (часть 2 статьи 15), то есть, выступая от имени государства, они должны не только гарантировать права и свободы человека и гражданина, но и обеспечивать возможность лицу исполнять свои обязанности. Однако специально уполномоченные государством налоговые органы своих функций в полном объеме не выполняют, поскольку в документах, регламентирующих их деятельность, не зафиксировано, что они должны оказывать помощь налогоплательщику и содействовать ему в выполнении конституционных обязанностей⁷.

О том, что налоговые органы не оказывают помощи налогоплательщикам, отмечают и другие авторы. Например, А. Сеидов полагает, что налоговые органы «должны помогать налогоплательщику правильно исполнить его обязанность по уплате налога, а не стремиться вменить ему совершение налогового правонарушения с целью привлечения к ответственности»⁸. Схожей позиции придерживается и Е. А. Каюров,

6 Документ опубликован не был. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

7 См.: Положение о Федеральной налоговой службе, утвержденное постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 года № 506 // Собрание законодательства Российской Федерации. 2004. № 40. Ст. 3961.

8 См.: Сеидов А. Контроль над трансфертным ценообразованием и принцип «вытянутой руки» в российском законодательстве // Банковское право. 2002. № 4. С. 14.

который отмечает, что принцип защиты прав налогоплательщиков, рассматриваемый как фактор эффективного развития экономики, в широком смысле можно толковать «как необходимость постоянного совершенствования деятельности налоговых органов, например, в части оказания помощи налогоплательщикам в упрощении процедур администрирования налоговых платежей, во взаимодействии с налогоплательщиками»⁹.

Отсутствие у налоговых органов формальной обязанности помогать налогоплательщику (в том числе налогоплательщику — физическому лицу), особенно в тех случаях, когда налогоплательщик сам создает необходимые документы, заполняя декларацию о доходах (причем по формам, установленным налоговыми органами), и желая исполнить свою конституционную обязанность уплатить налоги с полученного дохода, в результате приводит к следующему:

1) происходит подрыв авторитета Российского государства, поскольку выступающие от его имени налоговые органы как органы государственной власти не создают нормальных условий для исполнения налогоплательщиками своих конституционных обязанностей по уплате законно установленных налогов и сборов, не помогают им, то есть фактически пассивно препятствуют законному желанию лица уплатить причитающиеся государству налоги;

2) государство не получает тех финансовых средств, которые могло бы получить, поскольку налогоплательщик, столкнувшись с проблемами при оформлении документов по уплате налогов, в решении которых государственные органы, по сути, не заинтересованы, посчитает невозможным и ненужным тратить время на их разрешение;

3) налоговые органы (в сегодняшнем виде), не помогая добросовестным налогоплательщикам в решении различных вопросов, связанных с уплатой налогов и сборов, расцениваются населением как лишний слой чиновников¹⁰, существующий на деньги налогоплательщиков, осуществляющий лишь карательные функции.

Следует обратить внимание и на следующую проблему. В ноябре 2015 года был принят Федеральный закон «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации»¹¹, которым были изменены сроки уплаты налога на имущество физических лиц, который теперь должен быть уплачен не до 1 октября, а не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом (см. статью 409). Может показаться, что это некоторое послабление для налогоплательщиков — физических лиц, но фактически это не так. Как указано в упомянутой статье Налогового кодекса, налог уплачивается на основании налогового уведомления, направляемого налогоплательщику налоговым органом. При этом статья 52 части первой Налогового кодекса Российской Федерации в подобных случаях предусматривает обязанность налогового органа направить налогоплательщику налоговое уведомление «не позднее 30 дней до наступления срока платежа», то есть налоговое уведомление с указанием конкретной суммы налога должно быть у налогоплательщика самое позднее 1 ноября. Именно таким образом налоговые орга-

9 См.: Каюров Е.А. Конституционно-правовое регулирование государственных (муниципальных) финансов в России // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2013. № 2. С. 54.

10 В 2017 году в центральном аппарате ФНС России насчитывалось 960 государственных гражданских служащих со среднемесячной заработной платой около 117 тысяч рублей, а на уровне субъектов Российской Федерации – более 140 тысяч чиновников со среднемесячной заработной платой, превышающей 50 тысяч рублей. См.: справку о численности и оплате труда гражданских служащих федеральных государственных органов за 2017 год и информацию о численности и оплате труда государственных гражданских и муниципальных служащих на региональном уровне за 2017 год [Электронный ресурс] // Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики. URL: http://www.gks.ru/bgd/free/B09_03/ (дата обращения 11 апреля 2018 года).

11 Собрание законодательства Российской Федерации. 2015. № 48 (ч. I). Ст. 6686.

ны, по сути, получили для себя послабление, поскольку на два месяца увеличилось время для подготовки налоговых уведомлений. Получив такую дополнительную льготу, работа налоговых органов по информированию налогоплательщиков, к сожалению, не улучшилась. До указанных изменений налоговые органы направляли налоговые уведомления по мере их готовности, да и личный кабинет налогоплательщика существенно сократил время получения этих документов. Направление налоговых уведомлений за несколько месяцев до установленного срока позволяла налогоплательщику распланировать свои расходы и выполнить свою обязанность по уплате налога без создания для себя сложной финансовой ситуации. После введения новых сроков направления налоговых уведомлений, эти уведомления стали приходить (даже на адрес личного кабинета налогоплательщика) буквально в последние дни установленного срока. Почему же при увеличении времени на подготовку налоговых уведомлений налоговые органы не спешат заблаговременно их направлять? Руководители налоговых органов наверняка дадут ответ, обосновывающий такое положение дел, в том числе и изменением законодательства. При этом никак не будет учтено положение налогоплательщика, которому от подобного нововведения вряд ли стало удобнее выполнять свою конституционную обязанность, поскольку бремя оплаты налога сдвинулось к концу финансового года, когда возникает множество других проблем, связанных, в том числе и с различными другими расходами.

Законодательством предусмотрено право налогоплательщика исполнить обязанность по уплате налога досрочно (см. статью 45 части первой Налогового кодекса Российской Федерации). Но для того, чтобы эту обязанность исполнить, налогоплательщик должен обладать верной информацией и о сумме налога, и о регулярно меняющихся счетах получателей перечисляемых средств. На наш взгляд, в личном кабинете налогоплательщика – физического лица уже в марте — апреле года, следующего за истекшим годом (налоговым периодом), должна отображаться такая информация с указанием на то, что налог на имущество физических лиц можно оплачивать частями, но так, чтобы к установленному законодательством сроку (1 декабря) вся сумма была перечислена в соответствующий бюджет.

Как известно, для физических лиц законодательством установлен также налог на доходы физических лиц (см. главу 23 части второй Налогового кодекса Российской Федерации). В соответствии со статьями 227 и 228 указанного Кодекса физические лица — плательщики данного налога обязаны самостоятельно исчислить суммы налога на доходы физических лиц и уплатить его «по месту жительства налогоплательщика в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом».

На наш взгляд, наличие в законодательном акте для одной и той же категории налогоплательщиков различных сроков уплаты налога не способствует исполнению указанными лицами своих обязанностей по уплате налогов в установленные сроки, а также их реальной собираемости. Но, безусловно, дает основание налоговым органам применять карательные санкции в виде пеней и штрафов, что также не способствует сохранению авторитета налоговых органов, а, значит, и государства.

С целью исключения обозначенных в настоящей статье проблем, связанных, в первую очередь, с отсутствием у представителей государства — налоговых органов обязанностей по оказанию помощи и содействия именно физическим лицам по уплате установленных для них налогов, предлагается установить для налоговых органов такую обязанность, предусмотрев также и ответственность работников налоговых органов за неисполнение или некачественное ее исполнение. Кроме того,

предлагается установить для налогоплательщиков — физических лиц единый срок по уплате всех налогов, предусмотренных для этой категории лиц. Данные выше предложения могут быть сформулированы, например, следующим образом:

1. Внести в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации следующие изменения:

1) пункт 1 статьи 32 дополнить подпунктом 17 следующего содержания:

«17) содействовать физическому лицу — налогоплательщику в исполнении им своих обязанностей по уплате налогов и сборов, в том числе сообщать налогоплательщику через его личный кабинет сведения, позволяющие осуществлять уплату налога и сбора досрочно, информировать налогоплательщика об ошибках и (или) других проблемах, связанных с подачей им документов в налоговые органы и (или) с получением документов от налоговых органов.»;

2) статью 35 дополнить новым пунктом 2 в следующей редакции:

«2. Отказ работника налогового органа в оказании помощи налогоплательщику — физическому лицу, а равно оказание ему неквалифицированной помощи по уплате налогов на доходы физических лиц и налогов на имущество физических лиц обязывает соответствующего руководителя привлечь данного работника к дисциплинарной ответственности.»;

2. Внести в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации изменение, заменив в пункте 4 статьи 228 слова «15 июля» словами «1 декабря»;

3. Внести в Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях изменение, дополнив новой статьей 15.2 следующего содержания:

«Статья 15.2. Неоказание помощи налогоплательщику — физическому лицу в выполнении им обязанности по уплате налогов (сборов)

Неоказание помощи налогоплательщику — физическому лицу в выполнении им обязанности по уплате налогов (сборов), то есть отказ работника налогового органа в оказании содействия налогоплательщику — физическому лицу в уплате им предусмотренных законодательством налогов (сборов), а равно оказание ему неквалифицированной помощи в уплате налогов (сборов), что привело к начислению пени и (или) штрафа, налагаемого на налогоплательщика налоговым органом,

влечет наложение штрафа в размере от пяти тысяч до двадцати тысяч рублей или дисквалификацию на срок от одного года до двух лет.».

Указанные меры, по нашему мнению, будут способствовать добросовестному исполнению налогоплательщиком — физическим лицом своей конституционной обязанности по уплате налогов и сборов, окажут стимулирующее воздействие на работников налоговых органов, которые начнут помогать налогоплательщику, что, в конечном итоге, поможет повысить авторитет государства, а также реально увеличить объем собираемых налогов.

Список литературы:

1. Григорьева Л.Г. Ответственность за нарушение налогового законодательства: виды, основания и условия применения. – М.: Редакция «Российской газеты», 2017. Вып. 22. – 144 с.
2. Кауров Е.А. Конституционно-правовое регулирование государственных (муниципальных) финансов в России // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2013. № 2. С. 48–62.
3. Кучеров И.И. Нормы конституций зарубежных стран, регулирующие налоговые отношения // Журнал российского права. 2003. № 4. С. 68–75.

4. Сеидов А. Контроль над трансфертным ценообразованием и принцип «вытянутой руки» в российском законодательстве // Банковское право. 2002. № 4. С. 2–16.
5. Смирнов Д.А. Правовая природа обязанности по уплате налога // Налоги (газета). 2008. № 30.

**Телегус Август Валерьевич,**

заведующий кафедрой налогов и налогообложения
Приволжского института повышения квалификации ФНС России
(г. Нижний Новгород),
канд. экон. наук, доцент

Об избыточности налоговых норм (на примере налога на доходы физических лиц)

Аннотация: В статье с критической точки зрения рассмотрены отдельные вопросы правового регулирования современной системы подоходного налогообложения физических лиц. Сделан вывод о том, что отдельные положения нормативов по НДФЛ представляются излишними и невостребованными. Указанное влечет обязанность со стороны законодателей по их корректировке или упразднению.

Ключевые слова: налог на доходы физических лиц, налогоплательщик, избыточность налогообложения.

Annotation: The article from a critical point of view addresses some issues of legal regulation of the modern system of income taxation of individuals. It was concluded that the individual provisions of the PIT standards seem unnecessary and unclaimed. This entails a duty on the part of the legislators for their adjustment or abolition.

Keywords: the tax to incomes of physical persons the taxpayer is the excess of the net.

На исходе второе десятилетие этапа в экономической истории России по формированию современной налоговой системы, начавшегося с введением в действие с 01.01.1999 части 1 Налогового кодекса РФ (далее — НК РФ). Предполагается, что построение единой, открытой и понятной системы налогообложения должно базироваться на определенных принципах, вытекающих, в частности, из ст. 57, 71 (п. «з»), 72 (п. «и» ч. 1) и 75 (ч. 3) Конституции России.

В теории налогообложения построению налоговой системы на научных принципах уделялось внимание в работах как зарубежных классиков экономической теории (Ф. Аквинский, Ш. Монтескье, Ф. Бекон, Ф. Юсти, П. Верри, О. Мирабо, А. Смит), так и отечественных исследователей (Н. Тургенев, П. Пестель, И. Озеров, М. Кулишер, И. Янжул). При этом одним из актуальных принципов является принцип стабильности налоговой системы, внимание которому уделяется и в настоящее время.

В Послании В. В. Путина Федеральному Собранию от 01.12.2016 было подчеркнуто, что очевиден растущий запрос людей на расширение экономических свобод, на стабильные, устойчивые, предсказуемые правила ведения бизнеса, включая налоговую систему.

Указанный принцип нашел свое отражение в работах современных исследователей — А. В. Перова [1] (стабильность нормативно-правового обеспечения налогоо-

бложения), Т. Ф. Юткиной [2] (стабильность законодательных норм, стабильность налоговой системы), Е. В. Бушмина [3] (стабильность налогообложения).

Согласимся с Е. В. Воскресенской, указывающей на внутренние противоречия и нагромождения норм законодательства о налогах и сборах, избыточность отдельных положений, предусмотренных в первой части НК РФ [4]. Отметим, что вышеуказанные тенденции характерны, в том числе, и для основного налога, уплачиваемого гражданами страны, — НДФЛ.

Представляется, что налоговое законодательство — одна из самых динамичных отраслей права. Подтверждением тому — количественный состав статей гл. 23 НК РФ: если на начальном этапе (01.01.2001) перечень состоял из 27 статей, то к настоящему времени их насчитывается 44. При этом только одна из них (ст. 216 НК РФ, пожалуй, самая краткая во всем НК РФ) ни разу не подвергалась трансформации за указанный период.

Излишняя усложненность, противоречивость и избыточность характерны и самим императивам гл. 23 НК РФ.

Например, в ст. 207 НК РФ был введен п. 2.1, исходя из которого налоговые резидентами России в 2015 г. — физические лица, фактически находившиеся в Республике Крым и в г. Севастополе как минимум 183 календарных дня в период с 18.03.2014 по 31.12.2014.

Однако следует учитывать, что указанные субъекты приняты в состав государства с 18.03.2014 (Федеральный конституционный закон от 21.03.2014 № 6-ФКЗ). При этом установлено, что законодательство РФ о налогах (соответственно, и общие положения ст. 207 НК РФ, определяющей, что налоговыми резидентами России — физические лица, находящиеся на территории государства не менее чем 183 календарных дня в течение 12 последующих месяцев) применяется на поименованных территориях с 01.01.2015.

Совокупность указанных норм указывает на то, что при установлении налогового резидентства России с 2015 г. в расчет включаются фактические дни нахождения налогоплательщика на ее территории. Поскольку с 18.03.2014 территория Республика Крым и города Севастополя — официально территория России, то необходимо дни нахождения в этих субъектах засчитывать как дни нахождения в России для всех физических лиц. Простой арифметический подсчет показывает, что период со дня принятия указанных субъектов в состав по России по 31.12.2014 включает в себя 293 календарных дня и подавляющее большинство жителей данных субъектов в 2015 г. и без применения п. 2.1 ст. 207 НК РФ являлись налоговыми резидентами России. Для чего же потребовалось нормотворцам вносить такое законодательное предписание, не имеющее глобального характера?

Еще один пример — ст. 213.1 НК РФ, определяющая особенности обложения выплат по договорам пенсионного обеспечения и страхования, заключаемым физическими лицами с негосударственным пенсионными фондами (далее — НПФ), в которой упоминается об «имеющих соответствующую лицензию российских НПФ». Однако данное упоминание, полагаем избыточным, поскольку в силу Федерального закона от 07.05.1998 № 75-ФЗ деятельность осуществляется НПФ на основании соответствующей лицензии. Соответственно, НПФ может функционировать только при наличии лицензии, при её же отсутствии НПФ не существует. Для чего же тогда упоминание о лицензии содержится в НК РФ, если иное законодательно недопустимо?

Важно, что с 01.01.2018 законодатель счел возможным привести корректировки в ст. 217 НК РФ, дополнив ее п. 2.1, согласно которому такая выплата освобождена от налогообложения. Вместе с тем в п. 1 ст. 217 НК РФ содержится правовое

предписание о том, что не облагаются НДФЛ «иные выплаты и компенсации, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством».

Учитывая, что упомянутая ежемесячная выплата при рождении (усыновлении) детей, установленная Федеральным законом, является иной выплатой, осуществляемой в соответствии с действующим законом, то по основанию п. 1 т. 217 НК РФ она изначально не подлежала налогообложению НДФЛ, а внесение каких-либо изменений в НК РФ не требовалось.

Аналогично у законодателя не было необходимости вводить в ст. 217 НК РФ п. 8.5, в силу которого не облагается НДФЛ выплата, производимая пенсионерам согласно Федеральному закону «О единовременной денежной выплате...», поскольку такая выплата подпадала под п. 1 ст. 217 НК РФ.

Переизбыточной представляется редакция абз. 12 п. 3 ст. 217 НК РФ, которая регулирует вопросы налогообложения НДФЛ выплат, связанных с командировками сотрудников. В частности, законодателем определено, что не облагаются НДФЛ расходы на проезд до места командирования (и обратно), включая различного рода сборы и комиссии, затраты на проживание.

Изначально следует помнить, что в НДФЛ объект обложения — доход, получаемый налогоплательщиком в форме экономической выгоды (ст. 41 НК РФ). Вопрос: какую экономическую выгоду может получать командированный работник от расходов по найму жилья и проезду, если они опосредуют выполнение служебного задания вне места работы сотрудника, а обязанность по их выплате — прямой императив законодательства (ст. 168 Трудового кодекса РФ)?

Названные расходы представляет собой затраты работодателя, произведенные первоначально в интересах организации, что указывает на отсутствие непосредственно личного интереса сотрудника и, следовательно, свидетельствует о неимении дохода, подлежащего налогообложению НДФЛ. Соответственно, необходимость конкретного упоминания упомянутых расходов в НК РФ как необлагаемых, чрезмерна, поскольку эти суммы не являются доходом работников.

В отдельных случаях из текста гл. 23 НК РФ усматриваются элементы дублирования правовых норм, что вряд ли является рациональным. Так, абз. 13 пп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ предопределено: стандартный вычет в отношении детей предоставляется родителям и иным лицам при наличии документов, подтверждающих права на указанный налоговый вычет.

Между тем данное правило представляется излишним и подлежащим упразднению, т.к. в п. 3 ст. 218 НК РФ, определяющем порядок представления стандартных вычетов в целом, также установлено требование о наличии подтверждающих право на налоговые вычеты документов.

Одна из самых востребованных льгот по НДФЛ — снижение налоговой базы на суммы имущественных вычетов в связи с приобретением жилья, которые регулируются пп. 3 и 4 п. 1 ст. 220 НК РФ. И в контексте рассматриваемой проблематики законодатель также допустил некорректность при описании соответствующих правил. В частности, из п. 10 усматривается, что вычеты переносятся на предшествующие периоды, непосредственно предшествующих налоговому периоду образования переносимого остатка вычета (но не более трех).

Использование слова «непосредственно», как видится, носит избыточный характер, поскольку согласно лексикологии русского языка причастие «предшествующие» как таковое означает «происходящее непосредственно перед настоящим временем, предыдущее перед чем-то» (перефразируя: если остаток вычета у пенсионера возник в 2018 г., перенос его возможен только на 2017, 2016 и 2015 гг., но никак иначе).

В дополнение к изложенному отметим, что помимо НК РФ нормы правовых актов официальных органов, работники которых в отличие от законодателей обладают специальными правовыми познания в области налогообложения, также могут иметь избыточные нормы.

Например, это касается налогового вычета (пп. 3 п. 1 ст. 219 НК РФ), в части расходов на получение медицинских услуг. Минздравом и МНС России 25.07.2001 утверждена Инструкция по заполнению Справки медицинской организации для налоговых органов, которая подтверждает понесенные расходы налогоплательщика по лечению, в которой указано на необходимость наличия гербовой печати медицинского учреждения.

По формальному признаку можно констатировать, что при отсутствии гербовой печати справка не является юридически значимым документом, а налогоплательщик не может претендовать на получение вычета. Однако заметим, что из Федерального конституционного закона от 25.12.2000 № 2-ФКЗ следует, что Государственный герб размещается на печатях федеральных и других органов власти, а также на печатях организаций, обладающих определенными государственно-властными полномочиями. Как правило, субъекты медицинской деятельности (учреждения, индивидуальные предприниматели), не имеют какой-либо гербовой печати, поскольку это прямо вытекает из законодательства. Более того, с учетом Федерального закона от 06.04.2015 № 82-ФЗ с 07.04.2015 общества с ограниченной ответственностью могут, но вообще не обязаны использовать печать.

Учитывая изложенное, требование о наличии гербовой печати, зафиксированное в ведомственном нормативном акте, в настоящее время не только чрезмерно, но и не соответствует законодательству.

Заключение

Результаты исследования на основе приведенных примеров, не охватывающих в целом весь текст гл. 23 НК РФ, позволяют утверждать, что отдельные положения законодательства представляются избыточными, создающими дополнительные административные барьеры для правоприменителей.

Согласимся с точкой зрения А. О. Якушева, обращающего внимание законодателей и правоприменителей на необходимость использования детально разработанного и непротиворечивого юридического технического инструментария [5]. Справедливы выводы Б. Б. Базарова, который, характеризуя налоговое законодательство, обращает внимание на противоречия и неоднозначность, пробелы и избыточность правового регулирования [6], что требует, целенаправленных усилий со стороны законодателя.

Проблемные зоны в подоходном налогообложении, выявленные в исследовании, служат своего рода дезориентиром перед законодателем по созданию правовых предписаний при формировании государственной налоговой политики, порядка налогообложения доходов физических лиц и использования налоговых льгот. Перманентные видоизменения норм сопровождаются их чрезмерной усложненностью, отсутствием логической ясности, избыточностью правового регулирования, а техническая неувязанность (казуистичность) правовых императивов порождает их невостребованность в современных экономических условиях.

Требования к корректному построению нормативного акта играют особую роль в работе по совершенствованию налоговой системы государства, которая не должна носить хаотичного характера. Такая работа требует нормотворческих усилий,

основанных, прежде всего, на разумном, научно-обоснованном подходе, с учетом принципов стабильности и непротиворечивости налогообложения.

Список литературы:

1. Перов А.В. Налоги и налогообложение : учебник для бакалавров / А.В. Перов, А.В. Толкушкин. – 12-е изд., пер. и доп. – М. : Издательство Юрайт, 2013. – 996 с.
2. Юткина Т.Ю. Налоги и налогообложение : Учебник / Т.Ю. Юткина. – 2-е изд., перераб.и доп. – М. : ИНФРА-М, 2003. – 576 с.
3. Налоги и информационные технологии : Учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по экон. спец. / Е.В. Бушмин и др.; Под науч. ред. Е.В. Бушмина. – М. : Журн. «Налоговый вестник», 1998. – 174 с.
4. Воскресенская Е.В. О правовой дефиниции российского налогового права «объект налогообложения» и его соотношении со смежными категориями // Ленинградский юридический журнал. – 2017. – № 3. – С. 155 – 162.
5. Якушев А.О. Особенности юридической техники налогового права // Финансовое право. – 2009. – № 6. – С. 27-30.
6. Базаров Б.Б. Давность взыскания налоговой задолженности: основные проблемы // Актуальные проблемы российского права. – 2014. – № 3. – С. 351–362.

Условия публикации в журнале «Налоги и финансовое право»

Уважаемые авторы!

Редакция журнала «Налоги и финансовое право» напоминает вам, что с 1 декабря 2015 года журнал «Налоги и финансовое право» вышел из состава аккредитованных изданий ВАК Министерства образования и науки Российской Федерации.

Обращаем ваше внимание, что это никак не сказалось на партнерских отношениях с компаниями «Гарант», «КонсультантПлюс» (в этих правовых системах вы всегда сможете увидеть наш журнал и свои статьи).

Редакция журнала
«Налоги и финансовое право»
(343) 350-12-12

Раздел 1. Сведения о журнале «Налоги и финансовое право»

1. Журнал «Налоги и финансовое право» зарегистрирован в Государственном комитете по печати. Регистрационный номер № 014933.

2. Главный редактор журнала «Налоги и финансовое право» — Аркадий Викторович Брызгалин.

3. Периодичность выхода: 1 номер ежемесячно.

4. Каждый номер журнала «Налоги и финансовое право» содержит 1-2 основные темы.

5. Кроме этого, в каждом номере присутствуют постоянные рубрики: «Теория и практика налогообложения и финансовое право», «Актуальные вопросы судебной практики по налоговым спорам» и ряд других рубрик. Редакция журнала оставляет за собой право корректировать и дополнять список постоянных рубрик.

6. Материалы, как правило, готовятся сотрудниками Группы компаний «Налоги и финансовое право».

7. В каждом номере журнала «Налоги и финансовое право», независимо от тематики, размещен раздел, в котором публикуются авторские материалы (статьи) сотрудников Группы компаний «Налоги и финансовое право», а также сторонних авторов, направляющих свои работы для публикации: «Теория и практика налогообложения и финансовое право».

Раздел 2. Условия публикации в журнале «Налоги и финансовое право»

1. Статьи сторонних авторов принимаются в каждый номер журнала «Налоги и финансовое право» (см. п. 7 «Сведения о журнале «Налоги и финансовое право») в рубрику «Теория и практика налогообложения и финансового права».

2. Рубрика «Теория и практика налогообложения и финансового права» размещена в открытом доступе на нашем сайте в архиве журнала «Налоги и финансовое право» (<http://www.cnfp.ru/izdatelstvo/archive>).

3. Редакция не уведомляет авторов об этапах прохождения статьи от получения до публикации, однако редакция может дать устный ответ на вопрос: «На каком этапе рассмотрения находится статья автора». Телефон редакции (343) 350-11-62.

4. Редакция оставляет за собой право отбирать к публикации только те статьи, которые соответствуют общей теме издания: налоговое и финансовое право.

5. Редакция оставляет за собой право не принимать к рассмотрению статьи, содержащие ошибки и опечатки, поскольку не корректирует и не редактирует авторские статьи.

6. Редакция оставляет за собой право не публиковать статьи, содержание которых затрагивает честь и достоинство третьих лиц, а также имеет информацию и рекомендации сомнительного характера.

7. Автор обязан в письменном виде уведомить редакцию, что представленная статья нигде ранее не была опубликована (оформляется соглашение о передаче права на публикацию статьи).

8. Статья не может быть опубликована без ссылки на автора.

9. Автор, прислав в журнал «Налоги и финансовое право» свою статью, соглашается с тем, что она может быть опубликована в журнале «Налоги и финансовое право», а также в электронной версии журнала «Налоги и финансовое право», включена в электронные базы данных («Гарант», «КонсультантПлюс»), размещена на сайте Группы компаний «Налоги и финансовое право» и включена в рассылки, которые готовит Группа компаний «Налоги и финансовое право».

10. Автор вправе еще где-либо опубликовать свою статью, уже вышедшую в журнале «Налоги и финансовое право», но с предварительного согласия Редакции, при этом ссылка на первую публикацию в журнале «Налоги и финансовое право» обязательна.

11. Статьи публикуются на безвозмездной основе. Гонорар за опубликованные статьи не выплачивается, за исключением материалов, подготовленных по заказу Редакции.

12. По факту публикации статьи в журнале «Налоги и финансовое право» автору статьи высылается по электронной почте номер журнала (pdf-формат), в котором опубликована статья.

13. Соблюдение организационных и технических требований, предоставление анкеты и соглашения о передаче права на публикацию статьи обязательны (образцы анкеты и соглашения можно найти на этой странице).

Раздел 3. Организационные и технические требования к статье

1. Объем статьи: не более 10 страниц формата А4; интервал между строк 1,5; размер букв 12.

2. Статья оформляется в формате MS Word.

3. Статья должна содержать следующие информационно-сопроводительные данные (оформляются в начале статьи после заголовка): **Фамилия Имя Отчество** (полностью), **фотография** (высылается отдельным файлом), **должность, место работы, город проживания, аннотация к статье до 150 слов на русском и английском языках, ключевые слова к статье на русском и английском языках, приставный библиографический список.**

4. Выслать текст статьи можно по электронной почте: cnfr@cnfr.ru. Текст в указанном формате отдельным файлом + фотография + заполненная и подписанная анкета (скан-копия) + заполненное и подписанное соглашение о передаче права на публикацию статьи (скан-копия).

5. Анкету и соглашение заполняют и подписывают все авторы (соавторы).

6. Если текст содержит схемы, рисунки и графики, просим согласовать формат с техническим редактором журнала «Налоги и финансовое право» Напалковым Алексеем Васильевичем cnfr@cnfr.ru или по тел. (343) 350-12-12, 350-15-90.

7. Представленный авторский текст статьи не корректируется и не редактируется.

Все материалы, высланные в адрес редакции, не возвращаются.

8. Редакция не принимает к рассмотрению статьи, если не выполнены организационные и технические требования к статье (раздел 3, пункты 1-7).

Формы анкеты и соглашения размещены здесь:

<http://www.cnfr.ru/izdatelstvo/usloviya-publikacii>

НАЛОГОВЫЙ ПРЕДСТАВИТЕЛЬ предприятий, организаций и граждан



Группа компаний
«НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ
ПРАВО»

- *защита* налогоплательщика в налоговых и судебных органах
- *анализ* обоснованности актов налоговых органов
- налоговый *консалтинг* (консультации, экспертизы, заключения)
- *защита* от санкций по валютному и таможенному контролю
- хозяйственные *споры* любой сложности
- Налоговый клуб
- общий *аудит*

Наш адрес:

620075, г. Екатеринбург, ул. Луначарского, д. 77, 4 этаж.

Тел./факс: (343) 350-11-62, 350-12-12.

www.cnfr.ru E-mail: cnfr@cnfr.ru