

© 2017 г.

Павел Кохно

доктор экономических наук, профессор, директор

Алина Кохно

кандидат экономических наук, начальник лаборатории финансового планирования и прогнозирования

Юлия Пенькова

заместитель начальника Центра налогового администрирования

(Институт нечётких систем)

(e-mail: pavelkohno@mail.ru)

ПРОБЛЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОХОДОВ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ: ОТЕЧЕСТВЕННЫЙ И ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

В статье исследуются вопросы оценки экономической эффективности налогового законодательства в области уплаты налога на доходы физических лиц. Проблема совершенствования налогового администрирования налога на доходы физических лиц исторически является одной из центральных и ключевых в налогообложении. Прогрессивная шкала налогообложения даст возможность перераспределять национальный продукт в пользу малоимущих слоев населения. Поднятие планки дохода, не облагаемого налогом, позволит увеличить реальные доходы малоимущих слоев населения и среднего класса, снять социальное напряжение в обществе. Задача по дальнейшей гармонизации налогового законодательства, устранению диспропорций и созданию равных экономических условий в сфере налогообложения физических лиц остается приоритетной.

Ключевые слова: налог на доходы физических лиц, налоговое законодательство, налоговый контроль, налоговые вычеты, налоговый резидент.

Развернувшиеся в последнее время споры в средствах массовой информации о налогах с особой остротой затронули вопросы оценки экономической эффективности налогового законодательства. По данной проблеме многие известные юристы, экономисты и предприниматели придерживаются совершенно противоположных мнений. Одни считают, что необходимо снизить налоговую нагрузку на бизнес. Другие предлагают, наоборот, вводить новые налоги или же повышать налоговые ставки, не касаясь системы налогообложения доходов физических лиц.

К примеру, М. Делягин считает целесообразным введение в России компенсационного налога, чтобы преодолеть разделение общества на «ограбивших и ограбленных», цивилизованно укрепить рыночные отношения, реально узаконить частную собственность [1]. Также он предлагает, чтобы первые приобретатели госсобственности платили разницу между покупной и рыночной стоимостью в федеральный бюджет. Это, с одной стороны, позволит сократить дефицит федерального бюджета,

а с другой — снять социальную напряженность в обществе. По данным Организации по экономическому сотрудничеству и развитию, разница доходов между разными социальными слоями населения по децильным группам населения (децильный коэффициент — отношение доходов 10% богатых граждан и 10% бедных) составляет довольно значительный разрыв — 16:1.

Идея благородная, но возникает ряд вопросов: каков в данном случае налоговый период и где за двадцать лет найти добросовестных приобретателей? Если говорить о социальной справедливости, сокращении различия в доходах разных групп населения, то можно полностью согласиться с точкой зрения экономиста М. Винокурова, который обозначил два пути решения проблемы: ограничить доходы граждан с высоким уровнем дохода и помогать адресно гражданам с наименьшим уровнем дохода¹.

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

Третья группа исследователей предлагает уплату налога на доходы физических лиц (НДФЛ) осуществлять налоговыми агентами по месту жительства работников. Цель такого предложения заключается в том, что 80% НДФЛ зачисляется в бюджет субъекта РФ, 10% — в бюджеты поселений, 20% — в муниципальные бюджеты, 20% — в местные бюджеты. В то время как в Бюджетном кодексе РФ указаны следующие нормы: — 85% НДФЛ зачисляется в бюджет субъекта РФ; 10% — в бюджеты городских поселений; 5% НДФЛ, взимаемого на территориях городских поселений, поступает в муниципальные бюджеты; 15% — в местные бюджеты.

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

По мнению экономистов, прогрессивная шкала налогообложения даст возможность перераспределять национальный продукт в пользу малоимущих слоев населения. Н. Кричевский утверждает, что увеличение средней ставки всего на 3–3,5% даст возможность полностью решить проблему поиска денежных средств для дотаций региональным бюджетам. В этом случае предлагаемые льготы для работающего населения, уровень дохода которых меньше минимального размера оплаты труда (МРОТ),

¹ Минимальный размер оплаты труда в России//Моя зарплата в России. URL: <http://www.mojazarplata.ru/main/zarabotok/minimalqnaja-zarplata>.

сохранятся. Он полагает, что в том случае, если ставка НДФЛ составляла бы в среднем 18–18,5%, проблема повышения страховых взносов решилась бы сама собой. К тому же это решило бы вопрос с дефицитом бюджетов государственных внебюджетных фондов даже при нулевой ставке НДФЛ для всех работающих, доходы которых не дотягивают до МРОТ.

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

В научной литературе многократно обсуждается проблема, которая касается социальных налоговых вычетов и максимального порогового значения. Но также возникает вопрос о том, кто же может получить социальный вычет? В статье 219 Налогового кодекса приведен перечень лиц, которые имеют право на получение социального вычета. Однако дедушка и бабушка, считающиеся близкими родственниками в соответствии с Семейным кодексом РФ, не являются ни опекунами, ни попечителями. Отец или мать, в силу сложившихся жизненных обстоятельств не имеющие статус налогового резидента, при уплате за обучение ребенка воспользоваться налоговым вычетом не могут исходя из буквального толкования данной нормы. Совершенствование статьи 219 НК РФ необходимо как в части максимального порогового значения по социальным вычетам, так и в перечне лиц, которые имеют право на его получение.

Вопросы, связанные с предоставлением имущественного вычета по НДФЛ, также волнуют граждан. Стоимость жилой недвижимости в настоящее время растёт, а суммы имущественных вычетов остаются прежними¹. Совершенствование Налогового кодекса в части имущественных налоговых вычетов весьма целесообразно. Однако увеличение или уменьшение вычета следует рассчитывать из стоимости жилой недвижимости ежегодно. Аналогичные изменения также требуют совершенствования в части приобретения жилой недвижимости с привлечением заемных (кредитных) средств. В таком случае ежегодно следует учитывать ключевую ставку Центрального Банка.

Следующий вопрос: как быть, если налогоплательщик в одном налоговом периоде реализует несколько объектов недвижимости? Министерство финансов РФ позволило применять разрешенную сумму вычета «по продажам» (в случаях, когда она ограничена ввиду нахождения имущества в собственности менее трех лет) в отношении каждого объекта, проданного гражданином в течение года, но только в отношении нежилых

¹ Федеральная служба государственной статистики [Электронный ресурс] — Режим доступа: URL: <http://www.gks.ru/>.

помещений. Но данное разъяснение сомнительно, поскольку одновременно была озвучена противоположная точка зрения: сумма вычета по нескольким жилым помещениям, проданным в одном налоговом периоде, в любом случае не может превышать 1000 000 руб. Стоит отметить, что различные толкования смысла положения подп. 1 п. 1 ст. 220 Налогового кодекса РФ по данному вопросу позволяют сделать как первый, так и второй выводы.

Еще один давно дискутируемый вопрос касается порядка распределения вычета при продаже квартиры в случаях, когда долевые собственники владели своими долями разные промежутки времени. По мнению Минфина России, продавец, в собственности которого доля в квартире была менее трех лет, получит вычет в сумме дохода от продажи пропорционально доле, но не более 1000 000 руб. Иными словами, фактически предлагается рассчитывать вычет отдельно по долям, как будто было две отдельные продажи. Такой подход предлагался и ранее.

Так, в письме ФНС России от 04.05.2006 № 04-2-03/90 рассматривалась ситуация, когда доли в продаваемой квартире находились в собственности одного продавца в течение различных отрезков времени (1/3 квартиры он владел более трех лет, 2/3 — менее трех лет). В свете решения постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 13.03.2008 № 5-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений подпунктов 1 и 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан С.И. Аникина, Н.В. Ивановой, А.В. Козлова, В.П. Козлова и Т.Н. Козловой» данная позиция выглядит весьма спорно.

Конституционный Суд Российской Федерации решил эту проблему довольно оригинальным образом, указав, что под долей в имуществе, при продаже которой подп. 1 п. 1 ст. 220 Налогового кодекса РФ позволяет получить вычет в размере 1000 000 руб., подразумевается исключительно доля, выделенная в натуре. Что же касается продажи не выделенной в натуре доли в имуществе, то она попадает уже в другую категорию — иное имущество. В этом случае положения подп. 1 п. 1 ст. 220 Налогового кодекса РФ обязывают предоставлять вычет в размере 250 000 руб. (при нахождении имущества в собственности менее трех лет). Следовательно, таким путем налогоплательщики теряют в сумме вычета.

В то время как налоговые вычеты по НДФЛ должны являться инструментом для реализации основного конституционного принципа равенства, все равно приходится констатировать, что в том виде, в котором существует система данных вычетов в настоящее время, она в полной мере не обеспечивает социальное регулирование. Тем не менее, сам алгоритм предоставления налоговых вычетов по НДФЛ позволяет реализовывать регулирующие и социальные функции. Стоит отметить, что для лучшей реализации принципа равенства следует довести размер стандартных

налоговых вычетов до уровня прожиточного минимума и ежегодно его индексировать, поскольку с течением времени инфляция оказывает негативное воздействие на реальную величину вычета. Стоит придерживаться того же правила и в отношении других налоговых вычетов по НДФЛ — имущественных вычетов в их фиксированной части.

При помощи налогов можно сглаживать резкую неравномерность в доходах физических лиц. Для этого нужно использовать систему льгот по налогу на доходы физических лиц, но при этом сама система льгот и их размеры должны быть сопоставимы с теми условиями жизни, в которых находятся граждане России.

Очевидно, что давно назрела необходимость внести изменения в ст. 218 Налогового кодекса РФ. Следует ввести необлагаемый минимум доходов в размере прожиточного минимума с дальнейшим увеличением. Минимальный прожиточный минимум в нашей стране должен быть обеспечен всем гражданам, поэтому налоги с него брать не следует.

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

Проблема совершенствования налогового администрирования налога на доходы физических лиц исторически является одной из центральных и ключевых в налогообложении. Ей уделяется большое внимание в исследованиях многих ученых, которые, в частности, предлагают придать НДФЛ статус регионального налога, усовершенствовать пропорциональную или ввести прогрессивную шкалу обложения доходов физических лиц, или иным образом дать толчок развитию подоходного налогообложения в России [2].

Законодательная власть на федеральном уровне также уделяет постоянное внимание НДФЛ. Свидетельством этому являются многочисленные поправки, внесенные в гл. 23 Налогового кодекса РФ, а также в некоторые главы части второй Налогового кодекса РФ, связанные с ней.

Как известно, в Основных направлениях налоговой политики РФ на 2016 г. и на плановый период до 2018 г. тема налогообложения доходов физических лиц прозвучала достаточно значимо. Документ предусматривает введение новых принципов налогообложения недвижимого имущества физических лиц, что имеет последствия и для НДФЛ. Налицо углубление налогового администрирования имущественных налогов и усложнение контроля последующей цепочки их взаимосвязи, в том числе НДФЛ. Помимо этого, в современной налоговой политике содержится новый подход к налогообложению доходов физических лиц, полученных от продажи жилого имущества.

В соответствии с ним необходимо будет учитывать не только срок владения таким имуществом, но и количество объектов имущества, находящихся в собственности физического лица. Дополнительное значение приобретают налоговые вычеты по НДФЛ в связи с добавлением к ним инвестиционных налоговых вычетов. Эти вычеты должны переориентировать денежные потоки домохозяйств не в сторону приобретения недвижимости, а на приобретение ценных бумаг реального сектора. К сожалению, учитывая низкий уровень налоговой культуры населения РФ по сравнению с другими странами, в СМИ пока уделяется недостаточно внимания данной новации.

Таким образом, следует отметить многие позитивные изменения в законодательстве по налогообложению как имущества, так и доходов физических лиц, что, несомненно, будет способствовать повышению эффективности налогового администрирования.

Однако, как показывает практика, Налоговый кодекс РФ еще не стал таким документом, который не требует комментариев и разъяснений со стороны законодательных органов. В обществе давно назрели требования о том, чтобы Налоговый кодекс РФ стал одним, общим документом в правоприменительной практике как для налоговых органов, так и для налогоплательщиков: при общении между ними должен быть один документ, содержащий полную, исчерпывающую информацию. Например, Федеральный закон от 29 ноября 2014 г. № 382-ФЗ вносит изменения в порядок освобождения от обложения НДФЛ доходов от продажи недвижимого имущества. При этом одновременно возникает необходимость толкования данного вопроса в письмах Минфина РФ от 16 декабря 2014 г. № 03-04-05/64933 и от 16 декабря 2014 г. № 03-04-05/64941, чего можно было избежать при более подробной редакции ст. 217.1 Налогового кодекса РФ¹.

Есть ряд других аналогичных моментов в законодательстве, которые требуют уточнения и должны способствовать повышению налогового администрирования НДФЛ. В первую очередь это касается сроков представления декларации по НДФЛ (до 30 апреля) и сроков уплаты НДФЛ (до 15 июля), что требует внесения соответствующих изменений в налоговое законодательство.

Кроме того, требуется конкретизировать ст. 105.1 Налогового кодекса РФ по взаимозависимым лицам, формулировка которой дает возможность по-разному толковать содержание статьи. Существующая редакция позволяет налогоплательщикам питать иллюзии по налоговым вычетам, т.е. неточности в налоговом законодательстве порождают налоговые споры и разбирательства со стороны вышестоящих налоговых органов.

¹ О внесении изменений в части первую и вторую Налогового Кодекса Российской Федерации: федер. закон от 29 нояб. 2014 г. № 382-ФЗ.

Особую роль в налоговом администрировании НДФЛ выполняют налоговые агенты. Следовало бы дополнить их обязанности в части НДФЛ — своевременно сообщать физическим лицам о суммах налога, не поступивших в бюджет. Налоговый кодекс РФ не создает условия для соблюдения налоговой дисциплины со стороны налоговых агентов [3].

Это оказывает непосредственное влияние на динамику НДФЛ, удержанного, перечисленного, излишне удержанного, неудержанного налоговым агентом.

Внимания требуют и вопросы совершенствования налогового законодательства для повышения ответственности налоговых агентов.

Так, весьма своевременно к первому чтению в Госдуме подготовлен правительственный законопроект «О внесении изменений в Налоговый кодекс в целях повышения ответственности налоговых агентов за несоблюдение требований законодательства о налогах и сборах»¹. Согласно законопроекту, налоговый агент обязан ежеквартально представлять в налоговый орган расчет исчисленных и удержанных сумм НДФЛ.

За непредставление расчета предусмотрен штраф в размере 1000 р. за каждый полный или неполный месяц просрочки. После 10 дней просрочки сдачи расчета налоговые органы могут заблокировать счет.

Постоянного мониторинга со стороны законодателя требует существующий порядок применения налоговых ставок по НДФЛ. Этот вопрос обострился в связи с увеличением числа беженцев в России. Необходима корректировка налогового законодательства по НДФЛ [4]. Например, по нерезидентам зачастую возможны ситуации, когда физическое лицо вначале облагается налогом по ставке 30%, а затем с изменением статуса по ставке 13%.

Такой порядок неудобен как налоговым органам, так и налогоплательщикам. При этом Федеральной налоговой службе России нужно более подробно описать процедуру возврата НДФЛ, излишне удержанного из доходов работников-беженцев².

Итак, анализ правоприменительной практики показывает, что повышение эффективности налогового администрирования НДФЛ (как и всех налогов) во многом определяется совершенствованием существующего Налогового кодекса РФ, который должен стать единым документом для налогоплательщика и налогового органа. В Налоговый кодекс РФ следует внести поправки, касающиеся срока предоставления декларации по НДФЛ и срока его уплаты, а также изменения по усилению налоговой ответственности налоговых агентов при исполнении налоговых обязательств по НДФЛ.

¹ О внесении изменений в НК РФ в целях повышения ответственности налоговых агентов за несоблюдение требований законодательства о налогах и сборах: законопроект № 673772–6.

² Об обложении налогом на доходы физических лиц: письмо ФНС от 31 дек. 2014 г. № ПА–4–11/27389.

Следовательно, проблема налогового администрирования НДФЛ требует постоянного мониторинга для выявления и своевременного устранения мелких недочетов в налоговом законодательстве, которые, тем не менее, создают неудобства для всех участников налоговых отношений. Стоит уделить внимание также реализации новых положений Налогового кодекса РФ, таких как инвестиционные налоговые вычеты.

Налоговый контроль налогообложения доходов физических лиц предполагается реформировать в нескольких направлениях, ключевым из которых является контроль в отношении граждан, получающих доход не от предпринимательской деятельности. Таких людей в России, по разным подсчётам, от 15 до 20 миллионов¹.

Согласно статье 228 главы 23 части 2 Налогового кодекса РФ, физические лица обязаны самостоятельно задекларировать и уплатить в бюджет налог на доходы физических лиц в отношении выигрыша в лотерею, вознаграждения, полученного не от налогового агента, дохода от продажи имущества/транспортного средства, находящихся в собственности налогоплательщика менее трёх лет, дохода от сдачи жилых помещений в аренду и других доходов в денежной или натуральной формах, с которых не был удержан НДФЛ².

Согласно анализу практической деятельности налоговых органов, наиболее часто встречающимися налоговыми правонарушениями, выявляемыми Федеральной налоговой службой России (далее — ФНС) в ходе контроля за данной категорией налогоплательщиков, является, во-первых, непредставление налоговой декларации, уклонение от её подачи, несвоевременная подача декларации или отражение в ней неверных данных. Во-вторых, неполная уплата суммы НДФЛ или её отсутствие. В-третьих, непредставление сведений, необходимых для осуществления налогового контроля [5].

Налоговый контроль за лицами, получающими доход не от предпринимательской деятельности, в России развит крайне слабо. Стоит признать, что на сегодняшний день схемы уклонения от уплаты налога на доходы физических лиц доступны и легки в осуществлении, а доля налогоплательщиков, не уплачивающих налог со своих доходов вообще, продолжает оставаться высокой. По данным ФНС доля ежегодно подаваемых налоговых деклараций «с дополнительного дохода» в общей сумме деклараций о доходах составляет чуть больше 3%³.

Во многом сложившаяся ситуация объясняется незнанием населением своих налоговых обязанностей. Именно поэтому первый шаг по

¹ Федеральная служба государственной статистики [Электронный ресурс] — Режим доступа: URL: <http://www.gks.ru/>.

² Налоговый кодекс Российской Федерации от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ: часть вторая: по состоянию на 28 ноября 2015. / М.: Изд-во ЭКСМО. 2015.

³ Арендодателей обложат налогом / [Электронный ресурс] Режим доступа: <http://moscow.russiaregionpress.ru/archives/85807>.

повышению эффективности налогового контроля в отношении лиц, получающих доходы не от предпринимательской деятельности, связан с развитием налоговой грамотности граждан. Важно, чтобы потенциальные налогоплательщики знали, что, к примеру, доходы от оказания услуг по ремонту одежды, репетиторства и разведения животных облагаются НДФЛ, а доходы от реализации продукции, выращенной в подсобном хозяйстве, — нет.

Эффективность налогового контроля налогообложения доходов населения сможет повысить привлечение получателей дополнительных доходов к переходу на специальные режимы налогообложения. Например, вместо НДФЛ по ставке 13% налогоплательщик сможет платить единый налог по упрощённой системе налогообложения по ставке 6% (объект налогообложения — доходы), перейти на систему налогообложения в виде единого налога на вменённый доход (ЕНВД) или использовать патентную систему налогообложения. Рассматриваются также идеи создания нового специального налогового режима для мелких предпринимателей¹.

Однако бывают ситуации, когда налогоплательщик, зная о своей обязанности задекларировать полученный доход, сознательно этого не делает или искажает реальные данные. К примеру, избегают уплаты налога на доходы физических лиц немало арендодателей. В отношении привлечения данной категории граждан к исполнению своих налоговых обязанностей Министерство финансов РФ предложило ввести новый налоговый вычет для арендополучателей. Через арендаторов жилья ФНС сможет беспрепятственно получать информацию и отслеживать арендодателей на предмет уплаты ими НДФЛ с дохода². Большую популярность в настоящее время приобретают салоны красоты на дому, домашние фотостудии или мастерские по ремонту одежды, владельцы которых в большинстве скрывают от налоговой службы свои доходы.

Немало проблем существует в налоговом контроле за продавцами имущества или транспортных средств. К примеру, самой распространенной схемой уклонения от уплаты НДФЛ при получении дохода от продажи транспортного средства является указание в налоговой декларации продавца суммы дохода в размере, значительно меньшем реальной. Усилить контроль в этом случае возможно мерами, способствующими большей открытости процесса купли-продажи: например, путём ввода дополнительных специальных форм отчётности для ФНС или обязанности отражать данные о стоимости в договоре с приложением мнения независимого оценщика.

По мнению ряда экспертов, повышению эффективности налогового контроля налогообложения доходов физических лиц могут способствовать

¹ Привлечение граждан к декларированию доходов / [Электронный ресурс] Режим доступа: <http://territoriaprava.ru/topics/17662>.

² Арендодателей заставят платить налоги через квартиросъёмщиков / [Электронный ресурс] Режим доступа: <http://www.idinaidi.ru/blog/452>.

формирование Федеральной налоговой службой досье налогоплательщика или «налоговой истории», по аналогии с кредитной историей, используемой в банковской сфере. В досье предполагается включать информацию из Единого реестра налогоплательщиков, налоговую отчетность за предыдущие налоговые периоды, информацию из внешних источников и другие данные.

О необходимости и целесообразности создания межрегиональных инспекций по работе с крупнейшими налогоплательщиками — физическими лицами свидетельствует тот факт, что в России годовой доход 12 тыс. семей превышает 5 млн долл. США. Подобная инспекция могла бы качественно контролировать налоговые платежи крупнейших российских бизнесменов, политиков, артистов и спортсменов [6].

Однако вышеуказанные предложения весьма затратны в их организации и способны дать существенный эффект от их реализации лишь в долгосрочной перспективе. В этой связи представляется целесообразным вернуться к рассмотрению более действенных методов налогового контроля за налогообложением доходов физических лиц.

Одной из таких мер может стать внедрение косвенных методов определения налоговых обязательств. Данная система мер налогового контроля не является новой для России, поскольку уже вводилась в 2000 г. с принятием ныне утративших силу статей 86.1, 86.2 и 86.3 Налогового кодекса РФ, регламентировавших налоговый контроль расходов налогоплательщиков. В рамках такой формы налогового контроля налоговой службой отслеживаются расходы налогоплательщиков на приобретение недвижимого имущества, транспортных средств, ценных бумаг, золота в слитках и др. Необходимая информация поступает в налоговые органы от организаций и уполномоченных лиц, осуществляющих регистрацию различных сделок и прав на имущество, а сам принцип налогового контроля расходов заключается в сравнении декларируемых доходов и осуществлённых расходов налогоплательщика.

Налоговый контроль расходов физических лиц был отменён в 2003 г. и, несмотря на усилия фискальных органов, не был восстановлен позднее. По мнению налоговых специалистов, на современном этапе развития системы налогового контроля в России возврат к налоговому контролю расходов — необходимая и обоснованная мера. Во многом это объясняется тем, что на сегодняшний день существуют целые сегменты деятельности, категории налогоплательщиков — физических лиц, в отношении которых налоговый контроль осуществляется не на должном уровне и не отвечает требованиям эффективности. Кроме того, сейчас взаимодействие между федеральными службами и другими органами исполнительной власти происходит в рамках межведомственного электронного взаимодействия — то есть с меньшими временными и финансовыми затратами по сравнению с предыдущими периодами.

В заключение стоит отметить, что на современном этапе развития налоговой системы России налоговый контроль ставит целью добиться не только увеличения суммы доначисленных платежей в бюджет, но и оказать серьёзное информационное воздействие на налогоплательщиков, побуждая отказаться от схем уклонения от налогообложения. В этой связи налоговый контроль расходов граждан видится одной из наиболее эффективных форм контроля подоходного налогообложения физических лиц, имеющей значительные перспективы развития в России.

К настоящему времени значительный опыт применения налогового контроля расходов физических лиц накоплен за рубежом. К примеру, во Франции налоговая служба, сомневаясь в достоверности заявленных налогоплательщиком доходов, применяет косвенные методы оценки налогооблагаемой базы — «по внешним признакам образа жизни», каждому из которых соответствует определённая стоимость. К этим признакам относятся: количество автомобилей, яхт, самолётов, членство в гольф-клубах, наличие слуг и др. В Германии на добровольной и репрезентативной основе ежеквартально проводятся статистические расчеты структуры расходов налогоплательщиков разных групп, в том числе представителей свободных профессий. Аналоги описанных выше косвенных методов оценки доходов и расходов физических лиц применяются также в Италии, Греции, Индии и других странах¹.

Полный отказ государства от налогового контроля соответствия расходов уровню декларируемых доходов физических лиц представляется необоснованным, поскольку снижает эффективность деятельности государства по реализации фискальной и регулирующих функций налогообложения, лишает государство важнейшего механизма противодействия коррупции и уклонению от уплаты налогов.

Вместе с тем любые изменения в налоговом законодательстве в данном направлении налогового контроля было бы целесообразно основывать, прежде всего, на повышении налоговой грамотности населения, применении качественной системы отбора налогоплательщиков для налоговых проверок, эффективных мер воздействия на недобросовестных налогоплательщиков, неотвратимости уплаты налога.

В настоящее время особое внимание направлено на сближение норм налогового законодательства и механизмов налогового администрирования, стандартизацию подходов к налогообложению, в том числе и налогообложению доходов физических лиц. Налогообложение доходов физических лиц в государствах ЕАЭС осуществляется посредством следующих документов: налоговых кодексов стран-участниц, международных договоров, конвенций об избежании двойного налогообложения, международных договоров об обмене информацией между компетентными органами

¹ Налоговый вестник [Электронный ресурс] — Режим доступа: URL: <http://www.nalvest.ru/useful/detail.php>. Налоги в США [Электронный ресурс], — <http://myhome-myrest.ru/usa/nalogi.html>.

соответствующих государств по вопросам соблюдения налогового законодательства и др. (табл. 1).

Таблица 1

**Законодательная база, регулирующая налогообложение доходов физических лиц
в странах-участницах ЕАЭС [7]**

Республика Армения	Закон «О подоходном налоге» от 28 декабря 2013 г. № ЗР-190;
Республика Беларусь	Кодекс Республики Беларусь от 19 декабря 2002 № 166-3 (ред. от 31 декабря 2013 г.) «Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть); Кодекс Республики Беларусь от 29 декабря 2009 г. № 71-3 (ред. от 31 декабря 2013 г.) «Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть);
Республика Казахстан	Налоговый кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Общая и Особенная части) от 10 декабря 2008 г. № 99-IV.
Кыргызская Республика	Налоговый Кодекс от 17 октября 2008 г. № 230;
Российская Федерация	Часть 1 Налогового кодекса введена в действие с 1 января 1999 г. (Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 147-ФЗ); Часть 2 Налогового кодекса введена в действие с 1 января 2001 г. (Федеральный закон от 5 августа 2000 г. № 118-ФЗ).

Кроме того, вопросы налогообложения в государствах-членах регламентированы отдельными постановлениями, решениями и распоряжениями правительств, а также нормативными актами уполномоченных органов государств-членов.

Задачи обеспечения формирования и функционирования единого рынка рабочей силы предопределили необходимость гармонизации норм налоговых законодательств и положений международных налоговых договоров, влияющих на формирование единого рынка труда ЕАЭС.

Необходимость урегулирования налогообложения физических лиц связана со свободным движением рабочей силы. Договор о создании ЕАЭС устанавливает, что с первого дня работы на территории другого государства—участника объединения налоги с доходов физических лиц должны взиматься в том же самом размере, что и с обычных граждан этой страны. Тем самым обеспечиваются соблюдение единых принципов функционирования общего рынка труда и равенство граждан всех государств ЕАЭС в плане условий трудоустройства, что особенно важно для стран с большой трудовой эмиграцией.

Так, порядок исчисления НДФЛ с граждан ЕАЭС зависит, прежде всего, от наличия или отсутствия у налогоплательщика статуса резидента

РФ. Статьей 73 Евразийского договора закреплено особое правило, в соответствии с которым в странах — участницах ЕАЭС доходы нерезидентов, получаемые ими в связи с работой по найму, с первого дня должны облагаться НДФЛ по налоговым ставкам, установленным для резидентов.

Таким образом, в соответствии с нормами Евразийского договора с заработной платы граждан ЕАЭС всегда удерживается налог по ставке 13 процентов, при этом не имеет значения, сколько дней такой работник находится на территории России.

Согласно ст. 129 ТК РФ работнику производится оплата его труда за выполнение трудовой функции. Выплаты социального характера, основанные на положениях трудового договора, не являющиеся стимулирующими, не зависящие от квалификации работников, сложности, качества, количества, условий выполнения самой работы, не являются оплатой труда работников. Такие доходы не являются выплатами, связанными с работой по найму либо выплатами по договорам гражданско-правового характера, следовательно, при их налогообложении должна применяться налоговая ставка НДФЛ в размере 30%.

В последнее время все большее распространение получило использование работы дистанционных сотрудников, особенно это характерно для работников-граждан Республики Беларусь. Дистанционные сотрудники могут выполнять свои трудовые обязанности как на территории РФ, так и за ее пределами. В отношении дистанционных работников действует глава 49.1 «Особенности регулирования труда дистанционных работников» ТК РФ. Так, дистанционная работа представляет собой выполнение работником трудовой функции вне места нахождения работодателя, его филиала, представительства либо иного обособленного структурного подразделения. Необходимым условием выполнения данной трудовой функции является использование информационно-телекоммуникационных сетей общего пользования. Доходы работников из Белоруссии облагаются по ставке 13%. НДФЛ удерживается с первого дня работы на территории РФ, и количество дней пребывания на территории РФ такого работника не имеет значения.

Если дистанционный работник, не являющийся налоговым резидентом РФ, получает доходы в виде заработной платы от российского работодателя на территории Республики Беларусь, то организация-работодатель не признается налоговым агентом для целей исчисления и уплаты НДФЛ в соответствии со ст. 226 НК РФ. Если физические лица являются налоговыми резидентами, то исчисление, уплату и декларирование НДФЛ производят самостоятельно по истечении налогового периода. В случае если работник является гражданином Республики Беларусь либо другого государства страны — участника ЕАЭС и выполняет свои трудовые обязанности удаленно с территории своего государства, то независимо от налогового статуса физического лица организация-работодатель не является налоговым агентом в отношении исчисления и уплаты НДФЛ.

Необходимо отметить, что вопросы признания физического лица налоговым резидентом какого-либо из государств-членов ЕАЭС регулируются положениями национального законодательства соответствующего государства. И, несмотря на то, что с 1 января 2015 г. с зарплаты работников — граждан ЕАЭС с первого дня работы НДФЛ взимается по ставке 13%, это не означает, что такие работники получают статус резидента РФ. Следовательно, вычеты, предусмотренные ст. 218–221 НК РФ, могут быть предоставлены работнику — гражданину страны ЕАЭС только после того, как он приобретет статус налогового резидента РФ.

В части налогообложения доходов физических лиц от работы по найму законодательство Республики Армения соответствует требованиям ст. 73 Договора о ЕАЭС и идентично как для граждан Республики Армения, так и для иностранных граждан и лиц без гражданства. В Республике Армения налогообложение доходов физических лиц (включая иностранных граждан и лиц без гражданства) от работы по найму производится налоговым агентом в соответствии с положениями ч. 1 ст. 12 Закона Республики Армения «О подоходном налоге».

Налоговым кодексом Республики Беларусь установлено, что налогообложение доходов физических лиц независимо от их гражданства и времени фактического нахождения на территории Республики Беларусь (налогового резидентства), полученных в виде вознаграждения за выполнение трудовых или иных обязанностей (работы по найму) от источников в Республике Беларусь, осуществляется по единой ставке 13 процентов с применением в установленных случаях единых налоговых льгот и вычетов. В целях упрощения процедуры уплаты подоходного налога с физических лиц Налоговым кодексом Республики Беларусь также установлено, что исчисление, удержание у физического лица и перечисление в бюджет сумм подоходного налога с доходов за выполнение трудовых или иных обязанностей осуществляется налоговыми агентами, в том числе белорусскими организациями и белорусскими индивидуальными предпринимателями, являющимися источником выплаты доходов физическому лицу.

В целом, несмотря на реформирование в области подоходного налогообложения, задача по дальнейшей гармонизации налогового законодательства, устранению диспропорций и созданию равных экономических условий в сфере налогообложения физических лиц остается в странах ЕАЭС приоритетной.

Литература

1. *Тарасова Т.М.* Налогообложение физических лиц: проблемы и перспективы // Финансы и кредит. 2016. № 42.
2. *Вылкова Е.С.* Концептуальные основы реформирования налога на доходы физических лиц в России / Е.С. Вылкова, А.Л. Тарасевич. / СПб.: Изд-во С.-Петерб. ун-та экономики и финансов, 2016.
3. *Сорокина Т.В.* Неуплата налогов как сдерживающий фактор бюджетной автономии региона и муниципальных образований / Налоги и финансовое право. 2015. № 9.

4. *Орлова Е.Н.* Мобильность налогоплательщиков-домохозяйств и их налоговой базы и ее влияние на налоговый потенциал / Известия Иркутской государственной экономической академии. 2015. № 1 (81).
5. *Тотикова Т.Е.* Внедрение косвенных методов определения налоговых обязательств как направление повышения эффективности системы налогового контроля доходов физических лиц / Изв. Саратов. ун-та. Сер. Экономика. Управление. Право. 2016. № 14.
6. *Едронова В.Н., Телегус А.В.* Направления совершенствования налогового контроля физических лиц, получающих доходы не от предпринимательской деятельности / Финансы и кредит. 2016. № 28.
7. *Морозова Г.В., Дерина О.В.* Налогообложение доходов физических лиц в странах ЕАЭС в условиях гармонизации налоговых отношений / Вектор экономики. 2017. № 3. С. 13.