

ОПРЕДЕЛЕНИЕ ДЕЙСТВИТЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ ОБЯЗАННОСТИ ПО НАЛОГУ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ: АНАЛИЗ ПРАВОПРИМЕНЕНИЯ

Н.М. Артемов, В.В. Голенев

*Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА),
г. Москва, Россия*

Информация о статье

Дата поступления –

30 ноября 2021 г.

Дата принятия в печать –

11 апреля 2022 г.

Дата онлайн-размещения –

20 июня 2022 г.

Ключевые слова

Налоговое право, налог,
налогоплательщик,
действительная налоговая
обязанность, налог на доходы
физических лиц, Федеральная
налоговая служба, налоговая
проверка, доначисление
налогов, необоснованная
налоговая выгода, суд

Рассматриваются правовые проблемы, возникающие при определении действительной налоговой обязанности налогоплательщиков по налогу на доходы физических лиц. Анализируется активно формируемая судебная практика, ключевую роль в которой играют акты Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ как наиболее компетентного органа, правомочного разрешать данные вопросы. Предлагается закрепить понятие «действительная налоговая обязанность» в профильном постановлении Пленума Верховного Суда РФ, указав судам на необходимость выявлять в каждом конкретном случае экономическую суть отношений по исчислению налога на доходы физических лиц.

DETERMINATION OF THE ACTUAL TAX LIABILITY FOR PERSONAL INCOME TAX: LAW ENFORCEMENT ANALYSIS

Nikolay M. Artemov, Vyacheslav V. Golenev

Kutafin Moscow State Law University (MSAL), Moscow, Russia

Article info

Received – 2021 November 30

Accepted – 2022 April 11

Available online – 2022 June 20

Keywords

Tax law, tax, taxpayer, actual tax
obligation, personal income tax,
Federal Tax Service, tax audits,
additional tax assessment,
substantial tax obligation,
unjustified tax benefits, court

The subject. Currently, the courts are actively using a new term - "valid tax liability", or "the actual amount of tax liabilities". This term is the result of the activities of judicial authorities, however, judicial practice on determining the actual tax liability for personal income tax is only being formed and is unstable. Therefore, the subject of the study of this article is a comprehensive analysis of law enforcement practice in the field of determining the actual tax liability of individuals for personal income tax.

Purpose of the study is to dare to solve the enforcement problems that arise when determining the actual tax liability of individuals for personal income tax.

The methodology. The authors use the formally legal interpretation of Russian legislation, comparative analysis of Russian and European literature as regards the determination of a valid tax liability.

The main results, scope of application. The authors analyzed the concept of "valid tax liability", and also studied the problems of determining the actual tax liability in the context of the law enforcement practice of the Supreme Court of the Russian Federation. Based on law enforcement practice, the main problems in determining the actual tax liability are highlighted, to which the authors attribute the incorrect qualification of the object of taxation, the incorrect qualification of the nature of the taxpayer's activity and its status, as well as the incorrect determination of the taxpayer's tax base. The article also touches on the main problems in the reimbursement of the amount of overpaid personal income tax.

Conclusions. When determining the taxpayer's actual tax obligation to pay personal income tax, the tax authorities are guided by a "pro-budget" goal, seeking to increase the tax base due to incorrect qualification of the taxable object, the status of the taxpayer, or questioning the nature of its activities, which leads to the formation of arrears and forms the composition of an administrative offense.

In an effort to restore their violated rights, an honest taxpayer goes to court for protection, where, unfortunately, in the vast majority of cases, they face the formal approach of the courts, which do not reveal either the economic essence of the dispute or properly consider the circumstances of a particular case. Taking into account the above circumstances, the authors draw conclusions about the existence of legal gaps in the system of Russian law in the field of taxation, which they propose to fill by fixing the concept of "valid tax obligation" in the relevant Resolution of the Plenum of the Supreme Court of the Russian Federation. As an example of such replenishment, the authors propose to supplement paragraph 7 of the Resolution of the Plenum of the Supreme Commercial Court of the Russian Federation of October 12, 2006 No. 53 "On the assessment by arbitration courts of the validity of the taxpayer's receipt of tax benefits", indicating the need to establish a valid tax obligation of the taxpayer, including personal income tax.

1. Введение

Одной из внутренних функций механизма государства является осуществление и реализация социально-общественных целей. Данные цели направлены на поддержание и улучшение качества жизни населения, для достижения чего государство вынуждено обеспечивать поступление и аккумулирование денежных потоков в федеральный бюджет.

Налог на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) является важнейшей составляющей бюджета России. По официальной статистике Министерства финансов РФ за 2020 г. размер государственного дохода, полученного в бюджет от уплаты НДФЛ, составил 4 253,1 млрд руб.¹, что составляет порядка 11 % общего дохода в размере 38 205,7 млрд руб. Данная статистика демонстрирует, что НДФЛ является неотъемлемой частью бюджета России, занимая практически одну десятую часть.

Несмотря на то, что основные тенденции развития правового регулирования подоходного налогообложения в разных государствах и научных исследований в этой сфере касаются изменения налоговых ставок и расширения налоговой базы [1–5], в современных исследованиях не всегда уделяется внимание правоприменительной практике разрешения споров в сфере подоходного налогообложения, из которой возможно почерпнуть подходы к разрешению реальных конфликтов и, как следствие, под-

ходы к установлению реального размера налоговых обязательств.

Взимание НДФЛ, так же как и иных налогов, возложено на Федеральную налоговую службу (далее – ФНС) России. Проблематика настоящей статьи заключается в том, что при осуществлении своих функций ФНС не всегда осуществляет правомерное исчисление подлежащего уплате в бюджет налога. Зачастую причиной такого исчисления становится неверное толкование налогового законодательства и искажение действительной налоговой обязанности, вследствие чего добросовестные налогоплательщики вынуждены обращаться в судебном порядке для отмены решения налогового органа.

Поскольку плательщиками НДФЛ являются физические лица, последние вправе обратиться за осуществлением правосудия только в систему судов общей юрисдикции, начиная районным судом и заканчивая Судебной коллегией по административным делам (далее – СКАД) Верховного Суда (далее – ВС) РФ. Не редки случаи, когда высшая судебная инстанция становится на сторону налогоплательщика, отменяя все предшествующие судебные акты и отправляя налоговый спор на новое рассмотрение на основании неверного толкования судами и фискальными органами налогового законодательства.

Актуальность проблемы определения действительной налоговой обязанности физических лиц при исчислении НДФЛ объясняется еще неустоявшейся

¹ См.: Ежегодная информация об исполнении консолидированного бюджета Российской Федерации // Министерство финансов Российской Федерации: офиц. сайт. URL: https://minfin.gov.ru/ru/statistics/conbud/execute/?id_65=9

3449-yezhegodnaya_informatsiya_ob_ispolnenii_konsolidirovannogo_byudzheta_rossiiskoi_federatsiidannye_s_1_yanvarya_2006_g (дата обращения: 14.09.2021).

судебной практикой при оценке объекта налогообложения, характера осуществляемой деятельности налоговой базы. Кроме того, зачастую в судах возникают вопросы, связанные с возмещением суммы излишне уплаченного НДФЛ.

В настоящее время роль судов в правообразовании считается общепризнанной, Г.А. Гаджиев отмечал, что «важен не столько текст закона, сколько сам процесс судебной “правогенерации”»², при этом наиболее активное участие и заметный вклад вносил и продолжает вносить именно ВС РФ, практика которого является основным предметом для анализа в рамках настоящего исследования.

Проблемой определения действительной налоговой обязанности физических лиц при уплате НДФЛ занимались такие исследователи, как О.В. Болтинова, Е.Ю. Грачева, А.В. Демин, С.В. Запольский, В.Н. Назаров, С.Г. Пепеляев, А.А. Рябов, Р.Г. Сомоев и др.

2. Термин «действительная налоговая обязанность». Общие положения

НДФЛ является наиболее популярной и остро обсуждаемой темой во всех странах мира, поскольку «затрагивает финансовый интерес каждого получателя дохода и непосредственно влияет на его уровень жизни» [6, с. 141]. В этой связи неудивительно, что, проводя налоговые проверки, фискальные органы руководствуются «пробюджетными» целями и заинтересованы в завышении налогооблагаемой базы при определении действительной налоговой обязанности налогоплательщика для дальнейшего начисления недоимки, штрафов и пени.

На практике налогоплательщики стремятся снизить налоговую обязанность по основаниям, указанным в Налоговом кодексе (далее – НК) РФ, например путем учета расходов и принятия к вычету действительных (реальных) понесенных затрат. Данная переквалификация налоговой обязанности «обусловлена несоответствием реальных отношений контрагентов декларируемым соглашениям сторон сделки, оформленных договором» [7, с. 66].

Под налоговой обязанностью в узком смысле понимается необходимость уплаты налогоплатель-

щиком определенной суммы в определенном порядке в установленные законом сроки. Стоит отметить, целый ряд авторов считает, что налоговую обязанность можно и нужно подразделять на понимание в широком и узком смысле [8, с. 71; 9, с. 51; 10, с. 177]. При этом существует и другая точка зрения, согласно которой нельзя употреблять понятия «налоговая обязанность» или «обязанность по уплате налогов» (см., напр.: [11; 12, с. 26]). Авторы полагают, что поскольку финансово-правовые обязательства не могут быть равны гражданско-правовым обязательствам, то они не могут употребляться вместо них [13, с. 21].

В противовес всем вышесказанным мнениям существует позиция целого ряда авторов, полагающих, что института налогового обязательства вообще не существует. Так, В.В. Витрянский в подтверждение данной точки зрения указывает на однозначный публично-правовой характер обязанности платить налоги, сравнивая его с понятием гражданского обязательства в гражданском правоотношении [14], М.И. Брагинский указывает на «отрицательные последствия» использования понятий и норм гражданского права по отношению к власти и подчинению [15, с. 18; 16, с. 82]. Е.А. Суханов также признаёт, что «перенесение» правовой категории «обязательство» из частного в публичное влечет за собой негативные последствия для науки российского права [17, с. 8–9].

В настоящее время судами активно применяется иной термин – «действительная налоговая обязанность», или «действительный размер налоговых обязательств». Данный термин не имеет официального нормативного закрепления ни в НК РФ, ни в других нормативно-правовых актах, поскольку представляет собой результат деятельности судебных органов, а не законодательной власти.

В научной среде вопросам «действительной налоговой обязанности» посвящено небольшое количество работ³, в связи с чем полагаем необходимым провести анализ понятия «действительная налоговая обязанность», а также изучить проблемы определения действительной налоговой обязанности в разрезе правоприменительной практики ВС РФ.

² См.: Налоговая система за последние 10 лет: мнения экспертов // Налоговед. 10 янв. 2014. URL: <https://www.nalogoved.ru/art/736.html> (дата обращения: 14.09.2021).

³ См., напр.: Артюх А.А. Определение действительной налоговой обязанности в спорных ситуациях и расчетный метод – повод к размышлению // Закон.ру. 2019. 7 авг. URL: https://zakon.ru/blog/2019/08/07/opredelenie_dejstvitelnoj_nalogovoj_obyazannosti_v_spornyh_situacijah_i_raschetny

j_metod_-_povod_k_r (дата обращения: 22.09.2021); Акчурина Г. Недоимки и переплаты // RG.RU. 2011. 18 окт. URL: <https://rg.ru/2011/01/18/nalog.html> (дата обращения: 22.09.2021); Трунтаева К. Налоговая реконструкция и ст. 54.1 НК РФ: практика применения // Правовест Аудит. 2020. 16 июля. URL: <https://pravovest-audit.ru/nashi-statii-nalogi-i-buhuchet/nalogovaya-rekonstruktsiya-i-st-54-1-nk-rf-praktika-primeneniya/> (дата обращения: 22.09.2021).

Истоки термина «действительная налоговая обязанность» можно усмотреть в ст. 57 Конституции РФ, которая указывает на необходимость каждого платить законно установленные налоги и сборы. Из нормы данной статьи можно сделать обратный вывод о праве каждого налогоплательщика не быть принужденным к уплате установленных налогов и сборов, которые не установлены на законодательном уровне или размер которых больше, чем того требует действующее законодательство.

О проблемах, связанных с определением суммы налоговых платежей, еще более 20 лет назад было сказано Н.И. Химичевой, которая отмечала отсутствие определенности в положениях о налоговых льготах, создающее проблемы неравенства в правах налогоплательщиков [18, с. 38]. К сожалению, до настоящего времени проблемы в сфере определения действительного размера налоговых обязательств так и не исчезли.

Поскольку обязанность производить уплату налоговых платежей, размер которых установлен законодательством, возложена именно на налогоплательщиков, то государством была возложена на налоговые органы обязанность проверять должное исполнение такой обязанности со стороны налогоплательщика, предпринимая для этого надлежащую настойчивость. На это обратил свое внимание и Конституционный Суд (далее – КС) РФ, который указывал⁴, что налоговый орган обязан устанавливать действительный размер налогового платежа и принимать для этого все «исчерпывающие» меры. Данный подход высказывался также в постановлениях от 2000 и 2009 гг.⁵

Говоря об упоминании данного принципа в рамках судопроизводства, нельзя не отметить Постановление Пленума ВС РФ от 23 июня 2015 г. № 25⁶, в п. 77 и 85 которого указывается на обязанность судов исходить из подлинного экономического содержания операций или совокупности операций при определении объема прав и обязанностей налогоплательщика.

⁴ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 27 февраля 2018 г. № 526-О. Документ опубликован не был. Здесь и далее нормативные источники приводятся по СПС «КонсультантПлюс».

⁵ См. постановления Конституционного Суда РФ от 28 марта 2000 г. № 5-П (документ опубликован не был), от 17 марта 2009 г. № 5-П, от 22 июня 2009 г. № 10-П (документ опубликован не был).

⁶ Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 23 июня 2015 г. № 25 «О применении судами некоторых положений

Впоследствии данный подход ВС РФ был успешно интегрирован в практику судов, включая высшие судебные инстанции, что подтверждается относительно недавними делами «Татнефти»⁷ и «Юмакса»⁸, в которых суды указывали на подлинное экономическое содержание тех или иных спорных операций. Указанный подход прямо проистекает из существующего в правовой системе доктрины «существа над формой», согласно которой необходимо акцентировать внимание именно над содержанием сделки, а не на ее форме [19, с. 594–596].

Кроме того, необходимо упомянуть и Обзор судебной практики 2016 г.⁹, в котором было сформулировано концептуально важное разъяснение понятия объекта налогообложения, определяемого как совокупность налогоозначимых операций (фактов), сформировавшихся к моменту окончания налогового периода. Из данного понятия следует, что налоговая обязанность возникает не в связи с окончанием налогового периода, в течение которого должен был быть исчислен и уплачен тот или иной налог, а в связи с наличием самого объекта налогообложения и налогооблагаемой базы, что соответствует положениям п. 1 ст. 38 НК РФ.

Таким образом, определяя действительную налоговую обязанность, налоговые органы должны обращать внимание на правомерность самой экономической деятельности налогоплательщика, которая зависит от правовых норм, установленных государством. В связи с этим можно прийти к выводу о том, что под действительной налоговой обязанностью можно понимать сумму налога, подлежащую к исчислению по итогам налогового периода, которая соответствует нормам права, регулирующим налоговые правоотношения по данному налогу.

Как справедливо отмечает В. Романенко, установление действительной налоговой обязанности возможно в том случае, если одновременно соблюдаются два требования:

ний раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации».

⁷ Определение СКЭС ВС РФ № 305-ЭС19-7439 от 25 июля 2019 г. Документ опубликован не был.

⁸ Определение СКЭС ВС РФ № 305-КГ18-17303 от 19 июля 2019 г. Документ опубликован не был.

⁹ Обзор судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства: утв. Президиумом Верховного Суда РФ 20 декабря 2016. Документ опубликован не был.

1. Установлены элементы налогового обязательства (формальная определенность, полнота элементов налогового обязательства и учет объективных характеристик экономико-правового содержания налога).

2. Соблюдается надлежащий правовой характер деятельности налоговых органов, который обеспечивается формами налогового контроля и реализуется исчерпывающими мерами, предпринимаемыми налоговым органом, которые направлены на определение действительного размера налогового обязательства¹⁰.

3. Проблемы определения действительной налоговой обязанности физических лиц по уплате налога на доходы физических лиц

3.1. Неправильная квалификация объекта налогообложения

Говоря о проблемах, связанных с определением действительной налоговой обязанности физических лиц, нельзя не затронуть ключевой для нашего исследования вопрос – квалификация дохода как объекта налогообложения.

В соответствии со ст. 38 НК РФ у каждого налога имеется свой самостоятельный объект налогообложения, определяемый в соответствии с положениями части второй НК РФ. Примечательно, что еще более 100 лет назад известный российский ученый-экономист И.Х. Озеров, исследуя понятие «объект обложения», определил его как факты или предметы, вследствие которых уплачивается налог, тем самым делая вывод о том, что у каждого налога имеется свой собственный объект обложения [20, с. 222–223], что полностью соответствует современной норме ст. 38 НК РФ.

В соответствии со ст. 209 НК РФ объектом налогообложения НДФЛ признаётся доход, полученный физическим лицом от источника в Российской Федерации или за ее пределами.

При этом необходимо отметить, что ст. 217 НК РФ устанавливает перечень доходов, не подлежащих обложению НДФЛ, и именно в связи с квалификацией дохода, подлежащего или не подлежащего обложению НДФЛ, возникают основные спорные ситуации, которые приходится решать в судебном порядке.

Классическим примером является ситуация, при которой налогоплательщик продает имущество, принадлежащее ему на праве собственности, но само право было перерегистрировано менее чем за 3 года до продажи, поскольку имущество, на которое было выдано свидетельство, подверглось различного рода изменениям. Возникает ситуация, при которой встает вопрос о наличии или отсутствии у налогоплательщика права на налоговый вычет, установленный п. 17.1 ст. 217, ст. 217.1 НК РФ, и, соответственно, об информации, которая подлежит указанию в налоговой декларации за соответствующий налоговый период.

Так, в одном из административных дел¹¹ налогоплательщик являлся собственником доли в виде квартиры, на основании договора дарения, заключенного еще в 1989 г. Впоследствии квартира была подвергнута капитальному ремонту, а затем и вовсе заменена на вновь построенную жилую пристройку, в связи с чем в 2016 г. была произведена замена права собственности на долю, полученную в 1989 г., на право собственности на квартиру, полученную в результате указанных изменений, но полностью соответствующую по характеристикам договора 1989 г. Налогоплательщик, продавая квартиру в 2017 г., полагал, что, поскольку право собственности у него появилось еще в 1989 г., то он имеет право на налоговый вычет, установленный налоговым законодательством, в связи с чем в налоговой декларации был заявлен налоговый вычет, а сумма, подлежащая к уплате, составила 0 руб.

Налоговая инспекция, проводя камеральную налоговую проверку по заявленной налоговой декларации, с мнением налогоплательщика не согласилась и полагала, что право собственности у налогоплательщика возникло в 2016 г., следовательно, право на налоговый вычет, установленный п. 17.1 ст. 217 НК РФ, налогоплательщик не имел.

Полагая решение налогового органа незаконным, налогоплательщик прошел все судебные инстанции вплоть до СКАД ВС РФ, которая поставила точку в данном вопросе, указав, что, поскольку право собственности на долю возникло до вступления в силу Закона о регистрации прав (до 31 января

¹⁰ Романенко В. А. Содержание понятия «действительный размер налогового обязательства»: анализ практики КС РФ // Закон.ру. 2021. 19 апр. URL: https://zakon.ru/blog/2021/04/19/soderzhanie_ponyatiya_dejstvitelnyj_razmer_nalogovogo_obyazatelstva_analiz_praktiki_ks_rf (дата обращения: 15.09.2021).

¹¹ Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 3 февраля 2021 г. № 83-КАД20-5-К1 по делу № 2А-2183/2019. Документ опубликован не был.

1998 г.), то оно признаётся юридически действительным даже при отсутствии его регистрации в Едином государственном реестре недвижимости (далее – ЕГРН), поскольку регистрация таких прав в ЕГРН происходит по воле самих правообладателей.

Поскольку в результате реконструкции у налогоплательщика не было прекращено уже существующее право собственности на недвижимое имущество, то денежная сумма, полученная налогоплательщиком в результате реализации такого имущества, не может быть отнесена к доходу, подлежащему налогообложению в связи с нахождением объекта недвижимости в собственности налогоплательщика более пяти лет.

В результате решения нижестоящих судов были отменены, решение инспекции признано незаконным, а исковые требования налогоплательщика удовлетворены.

Пример данной фабулы ярко демонстрирует нам, что в действующем налоговом законодательстве присутствует проблема квалификации объекта налогообложения, и при возникновении подобных ситуаций фискальный орган занимает пробюджетную позицию, стремясь изъять денежные средства у налогоплательщика в пользу государства. К сожалению, этот случай не уникальный, и в большинстве подобных ситуаций добиться справедливости и восстановления своих нарушенных прав можно только дойдя до высших судебных инстанций.

Следующий пример проблемы в квалификации объекта налогообложения можно наблюдать в административном деле № 2а-1027/2018¹². Проблемный вопрос, который был неправильно решен налоговым органом и судами нижестоящих инстанций вплоть до СКАД ВС РФ, заключался в квалификации фискальных обязанностей после применения последствий недействительности сделки. Налогоплательщику в результате дарения перешла 1/2 доли в праве общей долевой собственности на жилой дом. После подачи уточненной налоговой декларации в отношении налогоплательщика была проведена камеральная налоговая проверка, установившая недоимку, в результате чего был доначислен НДФЛ, а также назначен штраф и начислены пени. В этот же год договор дарения, по которому к налогоплательщику перешла доля, был признан недействительным и применены последствия недействительности сделки, что по мнению

налогоплательщика являлось основанием для отмены решения налогового органа.

Инспекция же вновь заняла пробюджетную позицию, считая, что у налогоплательщика сохранилась обязанность по уплате фискальных платежей, и вновь только на уровне СКАД ВС РФ удалось восстановить справедливость. Судебная коллегия указала, что признание сделки по продаже имущества недействительной или ее расторжение означает, что реализация имущества не состоялась, а вырученные по сделке средства по общему правилу возвращаются другой стороне. В такой ситуации экономическую выгоду от реализации имущества гражданином следует признать утраченной, что в соответствии со ст. 41, 209 НК РФ свидетельствует об отсутствии полученного дохода как объекта налогообложения.

В результате было оставлено в силе решение суда первой инстанции, который пришел к тем же выводам, что и СКАД ВС РФ.

3.2. Неправильная квалификация характера деятельности налогоплательщика и его статуса

Правовой статус налогоплательщика является важной категорией налогового права. А поскольку в налоговых отношениях наиболее часто сталкиваются частные и публичные интересы, то они не могут не оказывать влияния на реализацию налогоплательщиком своего правового статуса [21, с. 241]. Наиболее точным определением правового статуса налогоплательщика можно считать позицию С.С. Тропской, которая определяет правовой статус как «систему юридических обязанностей и прав, гарантированных институтами юридической ответственности и права жалобы на неправомерные действия (бездействие) и акты уполномоченных органов и их должностных лиц» [22, с. 8].

Определяя действительную налоговую обязанность налогоплательщика, немаловажная роль отводится квалификации деятельности, с дохода которой подлежат к уплате фискальные платежи. Поскольку правовой статус плательщика НДФЛ формируется либо исходя из статуса работника по трудовому договору, либо исходя из статуса подрядчика в гражданско-правовых отношениях [23, с. 159–160], то при определении действительной налоговой обязанности немаловажную роль играет квалификация деятельности налогоплательщика и его статуса, в зависимости от которых налоговая база может быть подвергнута изменению в большую или меньшую сторону.

¹² Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Фе-

дерации от 18 февраля 2020 г. № 18-КА19-68 по делу № 2А-1027/2018. Документ опубликован не был.

Так как НДФЛ платят не только физические лица, но и индивидуальные предприниматели, то в практике весьма распространены случаи, когда налоговый орган осуществлял переквалификацию статуса налогоплательщика с физического лица на индивидуального предпринимателя, что приводило к увеличению изначально заявленной налогооблагаемой базы и дополнительной уплате не только НДФЛ, но и налога на добавленную стоимость.

Ключевым вопросом в определении статуса налогоплательщика является характер его деятельности, поскольку согласно п. 17.1 ст. 217 НК РФ реализация имущества находящегося в собственности физического лица более пяти лет НДФЛ не облагается, кроме того согласно ст. 220 НК РФ у налогоплательщика имеется право на получение имущественного вычета, размер которого зависит от типа имущества. Но данные условия не распространяются на индивидуального предпринимателя, который обязан уплатить в полном объеме установленные законодательством налоги и сборы, характерные для его деятельности. Этим и пользуются фискальные органы, которые при проведении налоговых проверок осуществляют переквалификацию действий физического лица в предпринимательскую деятельность, тем самым создавая условия для завышения налогооблагаемой базы и в конечном итоге увеличения фискальных платежей, подлежащих к уплате в казну.

Приведем пример из свежей судебной практики¹³. Налогоплательщик в 2018 г. купил и в дальнейшем продал несколько квартир. В налоговой декларации за 2018 г. была указана информация о применении налогового вычета, установленного ст. 220 НК РФ. Налоговая инспекция провела камеральную проверку и установила, что налогоплательщик в период с 2013 по 2018 г. приобрел и продал семь квартир, из которых две в проверяемый налоговый период, в связи с чем налоговым органом сделан вывод о предпринимательском характере деятельности налогоплательщика, поскольку сделки заключались последовательно и носили однородный характер, в результате налогоплательщику было назначено наказание за занижение налоговой базы в виде штрафа, недоимки и пени.

Оспаривая решение налогового органа, налогоплательщик указывал, что две квартиры, которые он приобрел в проверяемый период, предполагались

для его личного использования, а именно с целью объединения их в одну, поскольку квартиры покупались им соседние, на одной лестничной клетке, но, поняв, что оформить подобное объединение будет крайне проблематичным, он продал обе квартиры с разницей от первоначальной цены в 50 000 руб., которая составляла сумму коммунальных платежей. Но суды первой, апелляционной и кассационной инстанций встали на сторону инспекции ФНС и оставили ее решение без изменений.

Восстанавливать нарушенные права вновь пришлось СКАД ВС РФ, которая указала, что реализация гражданином своего законного права на распоряжение принадлежащим ему на праве собственности имуществом сама по себе не может рассматриваться как предпринимательская деятельность, поскольку нарушает право налогоплательщика на реализацию имущества, установленную ст. 209 Гражданского кодекса (далее – ГК) РФ. В данном случае судам надлежало исследовать обстоятельства эксплуатации реализованного недвижимого имущества, а не применять формальный подход к рассмотрению дела. К аналогичным выводам суд пришел и в другом деле, схожем с рассматриваемым выше, где помимо уже упомянутого вывода СКАД ВС РФ прямо указывает, что обычный продавец квартиры не может быть признан предпринимателем, поскольку его действия не являются рискованными и направленными на получение прибыли, как того требует предпринимательская деятельность с точки зрения ст. 2 ГК РФ¹⁴.

Вместе с тем хотелось бы отметить, что ВС РФ не всегда стоит на стороне налогоплательщика, и если деятельность физического лица очевидно является предпринимательской, то переквалификация налоговым органом статуса налогоплательщика будет признана законной.

В России уже более 20 лет происходит стихийное развитие рыночных отношений, что, с одной стороны, приводит к совершенствованию форм предпринимательской деятельности, но также способствует росту числа правонарушений в налоговой сфере. Поскольку только легальное получение доходов от предпринимательской деятельности будет являться основанием для уплаты налога индивидуальным предпринимателем, то предпринимателями постоянно применяются новые схемы для сокрытия

¹³ Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 28 июля 2021 г. № 39-КАД21-5-К1 по делу № 2А-2487/23-2020. Документ опубликован не был.

¹⁴ Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 14 апреля 2021 г. № 39-КАД21-1-К1 по делу № 2А-157/27-2020. Документ опубликован не был.

полученных доходов или уменьшения налогооблагаемой базы [24, с. 140].

Наиболее распространенный пример уменьшения налогооблагаемой базы можно проследить, рассмотрев административное дело № 2а-2338/2019¹⁵: налогоплательщик продал 17 автотранспортных средств за один год, при этом в налоговой декларации указал, что сумма НДС, подлежащая к уплате, равняется 0 руб.

При таких обстоятельствах СКАД ВС РФ совершенно справедливо признала законной переквалификацию дохода физического лица по 17 договорам купли-продажи как дохода от продажи транспортных средств, которые использовались в предпринимательской деятельности, поскольку указанные автотранспортные средства не были предназначены по своим техническим характеристикам для использования исключительно в личных, семейных, домашних и иных не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности целях.

3.3. Неправильное определение налоговой базы налогоплательщика

Согласно п. 1 ст. 17 НК РФ налоговая база является одним из обязательных элементов налогообложения. Налог будет считаться надлежаще установленным только в том случае, если определены и налогоплательщики, и все элементы налогообложения.

Под налоговой базой законодателем понимается стоимостная, физическая или иная характеристика, соответствующая виду налога. Данное положение закреплено в п. 1 ст. 53 НК РФ.

Для НДС под налоговой базой понимается совокупность всех доходов налогоплательщика, которые были получены в денежной или натуральной форме, а также в виде материальной прибыли.

Таким образом, для законного наложения фискальной обязанности по уплате НДС необходимо правильно и верно определить налоговую базу.

Одной из основных проблем, возникающих при определении налоговой базы, являются вопросы, связанные с прощением долга в рамках обязательных кредитных отношений. Для ответа на данный вопрос необходимо обратиться к основным положениям, сформулированным в гражданском законодательстве, и их интерпретации в практике нало-

говых органов и, конечно же, судебной практике высших инстанций.

С точки зрения ГК РФ правоотношения, касающиеся прощения долга, регламентированы нормами ст. 415, из которых следует, что ключевым критерием прощения долга является его безвозмездность и отсутствие встречного представления со стороны одаряемого, чтобы исключить имущественную выгоду кредитора.

С точки зрения законодательных органов при прощении долга безусловно возникают и экономическая выгода, и подлежащий налогообложению доход, что следует из норм ст. 165.1, п. 2 ст. 415, а также п. 2 ст. 438 ГК РФ. С данной правовой позицией согласен ВС РФ, который вместе с тем отмечал, что «прощение долга представляет собой двустороннюю сделку с подразумеваемым, по общему правилу, согласием должника на ее совершение», вместе с тем суд указывает, что прощение долга нельзя считать состоявшимся, если должник направит кредитору возражения в любой форме против прощения долга¹⁶.

Налоговые органы придерживаются точки зрения, при которой прощение кредитной организацией долга, возникшего из договорных отношений (наиболее распространенный пример – договор займа) или в результате решения судебного органа, автоматически приводит к имущественной выгоде налогоплательщика и образованию дохода, с которого необходимо уплатить НДС.

Верховный суд занимает в этом вопросе позицию, противоположную налоговым органам, указывая, что при прощении штрафов, пеней и прочих санкций доход у физического лица автоматически не возникает. Для возникновения дохода при прощении долга должник должен самостоятельно признать такие санкции или они должны быть присуждены по решению суда¹⁷.

3.4. Проблемы возмещения суммы излишне уплаченного НДС

Оспаривая решение налоговых органов из-за неправильно определенной действительной налоговой обязанности, налогоплательщик преследует личный интерес – уменьшить налогооблагаемую базу до той, которая, по его мнению, соответствует действующему законодательству. При оспаривании решения

¹⁵ Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 16 сентября 2020 г. № 39-КАД20-2-К1 по делу № 2а-2338/2019. Документ опубликован не был.

¹⁶ Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Фе-

дерации от 16 декабря 2020 г. № 49-КАД20-2-К6. Документ опубликован не был.

¹⁷ Определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 18 января 2019 г. № 86-КГ18-10. Документ опубликован не был.

налогового органа на лице еще не лежит обязанность по уплате фискальных платежей, штрафов и пени, указанных в решении, но иногда налогоплательщики производят действия по уплате платежей сразу после вынесения решения, а лишь затем пытаются данное решение оспорить и впоследствии вернуть излишне уплаченные суммы. Именно о проблемах, которые могут быть у налогоплательщика при такой последовательности действий, речь пойдет далее.

Административное дело № 2-2909/18¹⁸: налогоплательщик подал налоговую декларацию, в которой отразил полученную в дар недвижимость, стоимость недвижимости была указана исходя из данных в справке, сделанной бюро технической инвентаризации. Налоговый орган спустя два года провел выездную налоговую проверку, в ходе которой была проведена оценочная экспертиза, установившая иную стоимость, нежели указанная налогоплательщиком. Как итог – умышленное занижение налоговой базы, штраф, пени, уплата недоимки.

В данной ситуации налогоплательщик оплатил доначисленный налог вместе с штрафом и пени, после чего обратился в налоговый орган с заявлением о возврате излишне уплаченной суммы налогового платежа. Получив отказ, налогоплательщик обратился в суд с исковым заявлением. Суды первой, апелляционной и кассационной инстанций отказали в удовлетворении исковых требований, поскольку налогоплательщик не обжаловал в судебном порядке решение налогового органа о взыскании доначисленной суммы НДФЛ, штрафа и пени в 2015 г.

Наиболее компетентной в данном вопросе оказалась СКАД ВС РФ, которой была заявлена следующая позиция: в том случае, если налогоплательщик инициирует процедуру обжалования решения налогового органа, то суд должен решить вопрос о законности принятого ненормативного акта. Аналогично суд должен поступить в случае инициирования налогоплательщиком процедуры истребования излишне взысканного налога, при этом у суда имеется возможность обязать налоговый орган возвратить налог, который уже был взыскан в излишней сумме на основании незаконного акта, без его признания недействительным.

Таким образом, у налогоплательщика имеется право на обращение в суд с иском о возврате сумм излишне взысканных налогов, пеней и штрафов

даже при условии, что сам ненормативный акт налогового органа не был оспорен.

Далее суд указывает, что поскольку у налогоплательщика отсутствовали сведения о кадастровой стоимости недвижимости, то он правомерно указал стоимость исходя из справки бюро технической инвентаризации, и налоговый орган также должен был определять НДФЛ исходя из инвентаризационной стоимости, чего сделано не было.

Следующей распространенной ситуацией является вменение фискального платежа лицу, которое его платить не должно. По общему правилу, установленному п. 3 ст. 78 НК РФ, налоговый орган обязан сообщать налогоплательщику о каждом ставшем известным налоговому органу факте излишней уплаты налога и сумме излишне уплаченного налога в течение 10 дней со дня обнаружения такого факта. Как справедливо указывал В.А. Соловьев, ст. 78 и 79 НК РФ являются основой, сформировавшей основополагающий для налогового законодательства институт возврата и зачета сумм излишне уплаченных налоговых платежей [25, с. 89–90]. Но налоговые органы не всегда спешат выполнять требования указанных статей, надеясь, что налогоплательщик не заметит и не будет пытаться взыскать излишне уплаченные платежи.

Так и произошло с Чаговец Р.А., которая в 2019 г. получила доступ к своему личному кабинету налогоплательщика. Согласно информации в личном кабинете, Чаговец Р.А. оплатила налог на НДФЛ тремя платежами в 2012, 2013 и 2015 гг. на общую сумму 43 523 руб., что по ее мнению является явной ошибкой налогового органа, поскольку у налогоплательщика отсутствовал доход, подлежащий налогообложению.

Обращение в налоговый орган с заявлением о возврате излишне уплаченной суммы налогового платежа к желаемому результату не привело, так как управление инспекции ФНС посчитало, что поскольку платежи были совершены в 2012, 2013 и 2015 гг., то плательщик не мог не знать об образовавшейся переплате, у него имелась возможность обратиться в налоговый орган в течение трехлетнего срока, установленного законом, и то, что им это сделано не было, является основанием для отказа в удовлетворении заявления. Указанные выводы поддерживали суды первой, апелляционной и кассационной инстанций.

¹⁸ Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Фе-

дерации от 18 марта 2020 г. № 5-КА19-83 по делу № 2-2909/18. Документ опубликован не был.

Последней надеждой стал ВС РФ, который перенаправил дело на новое рассмотрение, поскольку были обнаружены существенные нарушения при судебном разбирательстве. СКАД ВС РФ указала, что нижестоящие суды подошли к разбирательству с формальной точки зрения, ссылаясь только на нарушение ч. 3 ст. 78 НК РФ, при отсутствии установления значимого для правильного разрешения спора обстоятельства возникновения переплаты налога, не истребовали документы о соблюдении административным истцом процедуры уведомления налогоплательщика о необходимости уплаты налога, а также документы об уплате налога, ссылки на которые имеются в реестре платежных документов, т. е. не установили факт наличия или отсутствия излишне уплаченного налога¹⁹.

Приведенные примеры наглядно демонстрируют ошибки, присущие большинству судебных разбирательств при налоговых спорах – формализм, нежелание устанавливать экономическую суть спорного налогового правоотношения и спора по нему при отсутствии должного рассмотрения фактических обстоятельств дела.

4. Заключение

Определяя действительную налоговую обязанность налогоплательщика по уплате НДФЛ, налоговые органы руководствуются «пробюджетной» целью, стремясь увеличить налогооблагаемую базу за счет неверной квалификации объекта налогообложения, статуса налогоплательщика или ставя под сомнение характер его деятельности, что приводит к образованию недоимки и образует состав административного правонарушения. В противовес налого-

вой позиции хотелось бы напомнить, что у налогоплательщика имеется установленная действующим законодательством возможность для снижения налоговой обязанности – для этого необходимо, чтобы в основу снижения могли быть положены только те факты, которые бы свидетельствовали о реальном несении расходов [26, с. 39].

Стремясь восстановить свои нарушенные права, честный налогоплательщик идет в суд за защитой, где, к сожалению, в подавляющем большинстве случаев сталкивается с формальным подходом судов, которые не выявляют ни экономическую суть спора, ни рассматривают должным образом обстоятельства конкретного дела.

При таких обстоятельствах становится очевидным, что системе российского права необходимо восполнить пробелы в сфере налогообложения, а именно в самом подходе к определению размера налоговых обязательств, в связи с чем авторы предлагают закрепить понятие «действительная налоговая обязанность» в профильном постановлении Пленума ВС РФ, при этом указав судам на необходимость выявлять в каждом конкретном случае реальную экономическую суть спора, поскольку это согласуется с позицией ВС РФ²⁰. Как пример реализации такого решения можно дополнить п. 7 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»²¹, указав на необходимость установления (определения) действительной налоговой обязанности налогоплательщика (реального размера его налоговых обязательств), в том числе по НДФЛ.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Avi-Yonah R. S. Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State / R. S. Avi-Yonah // *Harvard Law Review*. – 2000. – No. 7. – P. 1573–1676.
2. Avi-Yonah R. S. Taxation for a New 'New Deal': Short-, Medium-, and Long-Term Options : U of Michigan Public Law Research Paper No. 688 : U of Michigan Law & Econ Research Paper No. 20-024 / R. S. Avi-Yonah. – May 17, 2020. – 10 p. – URL: <https://ssrn.com/abstract=3603397> (дата обращения: 13.11.2020).

¹⁹ Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 28 апреля 2021 г. № 57-КАД21-4-К1. Документ опубликован не был.

²⁰ В Определении Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 28 октября 2019 г. № 305-ЭС19-9789 по делу № А41-48348/2017 указано: «...сам по себе факт по-

лучения необоснованной налоговой выгоды не может служить основанием для изменения порядка определения недоимки и для взимания налога в относительно большем размере. Согласно пунктам 1 и 2 статьи 122 Налогового кодекса форма вины имеет значение при определении размера штрафа».

²¹ Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2006. № 12.

3. Ganghof S. The Politics of Income Taxation. A Comparative Analysis / S. Ganghof. – Colchester : ECPR Press, 2006. – 208 p.
4. Kohler-Koch B. Governance and Institutional Development / B. Kohler-Koch // *European Integration Theory*. – Oxford : Oxford University Press, 2004. – P. 97–115.
5. Schmidt P. K. A General Income Inclusion Rule as a Tool for Improving the International Tax Regime – Challenges Arising from EU Primary Law / P. K. Schmidt // *Intertax*. – 2020. – Vol. 48, iss. 11. – P. 983–997.
6. Сомоев Р. Г. Дискуссионные вопросы реформирования налогообложения доходов граждан в Российской Федерации / Р. Г. Сомоев // *Финансовые инструменты регулирования социально-экономического развития регионов : сб. материалов IV Всерос. (нац.) науч.-практ. конф.* – Махачкала : Алеф, 2019. – С. 141–149.
7. Рябов А. А. Влияние гражданского права на налоговые отношения (доктрина, толкование, практика) : моногр. / А. А. Рябов. – М. : Норма : Инфра-М, 2014. – 221 с.
8. Налоговое право : учеб. / под ред. Е. Ю. Грачевой, О. В. Болтиновой. – М. : Проспект, 2012. – 376 с.
9. Назаров В. Н. Основы налогового права / В. Н. Назаров. – М. : Спутник+, 2008. – 146 с.
10. Демин А. В. Налоговое право России : учеб. пособие / А. В. Демин. – Красноярск : РУМЦ ЮО, 2006. – 329 с.
11. Винницкий Д. В. Налоговое обязательство и система налогового обязательственного права / Д. В. Винницкий // *Законодательство*. – 2003. – № 7. – С. 22–32.
12. Запольский С. В. О предмете финансового права / С. В. Запольский // *Известия высших учебных заведений. Серия «Правоведение»*. – 2002. – № 5. – С. 25–30.
13. Запольский С. В. Самофинансирование предприятий: правовые вопросы / С. В. Запольский. – М. : Юридическая литература, 1988. – 158 с.
14. Витрянский В. В. Исполнение денежных обязательств при банкротстве должника / В. В. Витрянский // *Закон*. – 2000. – № 3. – С. 120–121.
15. Брагинский М. И. Договорное право: общие положения / М. И. Брагинский, В. В. Витрянский. – М., 1997. – 681 с.
16. Брагинский М. И. Совершенствование законодательства о капитальном строительстве / М. И. Брагинский. – М., 1982. – 144 с.
17. Гражданское право : в 2 т. / отв. ред. Е. А. Суханов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М., 2002. – Т. II. Полутот 1. – 785 с.
18. Химичева Н. И. Налоговое право : учеб. / Н. И. Химичева. – М. : БЕК, 1997. – 335 с.
19. Налоговое право : учеб. пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. – М., 2000. – 796 с.
20. Озеров И. Х. Основы финансовой науки : курс лекций, чит. в С.-Петерб. и Моск. ун-те / проф. И. Х. Озеров. – М. : Тип. т-ва И.Д. Сытина, 1909. – 534 с.
21. Мардасова М. Е. Правовой статус налогоплательщика: изменения законодательства и судебные правовые позиции / М. Е. Мардасова // *Вестник ВГУ. Серия: Право*. – 2020. – № 2 (41). – С. 241–250.
22. Тропская С. С. Правовой статус налогоплательщика – физического лица в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / С. С. Тропская. – М., 2007. – 25 с.
23. Зотов С. А. Взгляд на понятие правового статуса налогоплательщика / С. А. Зотов // *Ленинградский юридический журнал*. – 2015. – № 1 (39). – С. 158–165.
24. Трошина С. М. Незаконная предпринимательская деятельность / С. М. Трошина // *Вестник Удмуртского университета. Серия «Экономика и право»*. – 2017. – № 4. – С. 140–146.
25. Соловьев В. А. Частный и публичный интересы субъектов налоговых правоотношений : дис. ... канд. юрид. наук / В. А. Соловьев. – М., 2002. – 195 с.
26. Голенев В. В. Действительная налоговая обязанность и налоговая выгода в связи с введением статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации: анализ правоприменительных подходов арбитражных судов / В. В. Голенев // *Юридическая наука*. – 2020. – № 11. – С. 31–42.

REFERENCES

1. Avi-Yona R.S. Globalization, tax competition and the financial crisis of the welfare state. *Harvard Law Review*, 2000, no. 7, pp. 1573–1676.

2. Avi-Yona R.S. *Taxation for the new "New Deal": Short-term, medium-term and long-term options*, U of Michigan Public Law Research Paper No. 688, U of Michigan Law & Econ Research Paper No. 20-024. May 17, 2020. 10 p. Available at: <https://ssrn.com/abstract=3603397> (accessed: 13.11.2020).
3. Ganghof S. *The Politics of Income Taxation. A Comparative Analysis*. Colchester, ECPR Press, 2006. 208 p.
4. Kohler-Koch B. Governance and Institutional Development, in: *European Integration Theory*, Oxford, Oxford University Press, 2004, pp. 97–115.
5. Schmidt P.K. A General Income Inclusion Rule as a Tool for Improving the International Tax Regime – Challenges Arising from EU Primary Law. *Intertax*, 2020, vol. 48, iss. 11, pp. 983–997.
6. Somoev R.G. Debatable issues of reforming the taxation of income of citizens in the Russian Federation, in: *Finansovye instrumenty regulirovaniya sotsial'no-ekonomicheskogo razvitiya regionov*, proceedings of all-Russian (national) scientific and practical conference, Makhachkala, Alef Publ., 2019, pp. 141–149. (In Russ.).
7. Ryabov A.A. *The influence of civil law on tax relations (doctrine, interpretation, practice)*, Monograph. Moscow, Norma Publ., Infra-M Publ., 2014. 221 p. (In Russ.).
8. Gracheva E.Yu., Boltinova O.V. (ed.). *Tax law*, Textbook. Moscow, Prospekt Publ., 2012. 376 p. (In Russ.).
9. Nazarov V.N. *Fundamentals of tax law*. Moscow, Sputnik+ Publ., 2008. 146 p. (In Russ.).
10. Demin A.V. *Tax law of Russia*, teaching aids. Krasnoyarsk, RUMTs YuO Publ., 2006. 329 p. (In Russ.).
11. Vinnitskiy D.V. Tax liability and the system of tax liability law. *Zakonodatel'stvo*, 2003, no. 7, pp. 22–32. (In Russ.).
12. Zapolskiy S.V. On the subject of financial law. *Pravovedenie*, 2002, no. 5, pp. 25–30. (In Russ.).
13. Zapol'skii S.V. *Self-financing of enterprises: legal issues*. Moscow, Yuridicheskaya literatura Publ., 1988. 158 p. (In Russ.).
14. Vitryansky V.V. Fulfillment of monetary obligations in case of bankruptcy of the debtor. *Zakon = Law*, 2000, no. 3, pp. 120–121. (In Russ.).
15. Braginskii M.I., Vitryanskii V.V. *Contract law: general provisions*. Moscow, 1997. 681 p. (In Russ.).
16. Braginskii M.I. *Improvement of legislation on capital construction*. Moscow, 1982. 144 p. (In Russ.).
17. Sukhanov E.A. (ed.). *Civil Law*, in 2 volumes. Moscow, 2002. Vol. II, pt. 1. 785 p. (In Russ.).
18. Khimicheva N.I. *Tax Law*, Textbook. Moscow, BEK Publ., 1997. 335 p. (In Russ.).
19. Pepelyaev S.G. (ed.). *Tax law*, teaching aids. Moscow, 2000. 796 p. (In Russ.).
20. Ozerov I.Kh. *Fundamentals of financial science*, a course of lectures, read in St. Petersburg and Moscow university. Moscow, I.D. Sytin Publ., 1909. 534 p. (In Russ.).
21. Mardasova M.E. Legal status of the taxpayer: changes in legislation and judicial legal positions. *Vestnik VGU. Seriya: Pravo = Bulletin of VSU. Series: Law*, 2020, no. 2, pp. 241–250. (In Russ.).
22. Tropkaya S.S. *Legal status of a taxpayer - an individual in the Russian Federation*, Cand. Diss. Thesis. Moscow, 2007. 25 p. (In Russ.).
23. Zotov S.A. A look at the concept of the legal status of a taxpayer. *Leningradskii yuridicheskii zhurnal = Leningrad Legal Journal*, 2015, no. 1, pp. 158–165. (In Russ.).
24. Troshina S.M. Illegal entrepreneurial activity. *Vestnik Udmurtskogo universiteta. Seriya «Ekonomika i pravo» = Bulletin of the Udmurt University. Series "Economics and Law"*, 2017, no. 4, pp. 140–146. (In Russ.).
25. Solovyov V.A. *Private and public interests of subjects of tax legal relations*, Cand. Diss. Moscow, 2002. 195 p. (In Russ.).
26. Golenev V.V. Actual tax liability and tax benefit in connection with the introduction of article 54.1 of the tax code of the Russian Federation: analysis of law enforcement approaches of arbitration courts. *Yuridicheskaya nauka = Legal Science*, 2020, no. 11, pp. 31–42. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Артемов Николай Михайлович – доктор юридических наук, профессор, Заслуженный юрист Российской Федерации, Почетный работник высшего профессионального образования Российской Федерации, профессор кафедры финансового права

INFORMATION ABOUT AUTHORS

Nikolay M. Artemov – Doctor of Law, Professor, Honored Lawyer of the Russian Federation, Honorary Worker of Higher Professional Education of the Russian Federation; Professor, Department of Financial Law

Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)
125993, Россия, г. Москва, ул. Садовая-Кудринская, 9
E-mail: nikoarte@yandex.ru
ORCID: 0000-0002-2462-3961

Kutafin Moscow State Law University (MSAL)
9, Sadovaya-Kudrinskaya ul., Moscow, 125993, Russia
E-mail: nikoarte@yandex.ru
ORCID: 0000-0002-2462-3961

Голенев Вячеслав Вячеславович – аспирант кафедры финансового права, адвокат, член адвокатской палаты города Москвы
Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)
125993, Россия, г. Москва, ул. Садовая-Кудринская, 9
E-mail: vg@vgolenev.ru
SPIN-код РИНЦ: 8108-6178; AuthorID: 862868

Vyacheslav V. Golenev – PhD student, Department of Financial Law, advocate, Moscow Chamber of Advocates
Kutafin Moscow State Law University (MSAL)
9, Sadovaya-Kudrinskaya ul., Moscow, 125993, Russia
E-mail: vg@vgolenev.ru
RSCI SPIN-code: 8108-6178; AuthorID: 862868

БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

Артемов Н.М. Определение действительной налоговой обязанности по налогу на доходы физических лиц: анализ правоприменения / Н.М. Артемов, В.В. Голенев // *Правоприменение*. – 2022. – Т. 6, № 2. – С. 93–105. – DOI: 10.52468/2542-1514.2022.6(2).93-105.

BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Artemov N.M., Golenev V.V. Determination of the actual tax liability for personal income tax: law enforcement analysis. *Pravoprimenenie = Law Enforcement Review*, 2022, vol. 6, no. 2, pp. 93–105. DOI: 10.52468/2542-1514.2022.6(2).93-105. (In Russ.).