
На правах рукописи



УРУБКОВА ИРИНА АЛЕКСАНДРОВНА

**ПРИНЦИП СПРАВЕДЛИВОСТИ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ
(НА ПРИМЕРЕ НАЛОГА НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ)**

Специальность 12.00.14 — административное
право, финансовое право, информационное
право

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Москва 2011

Диссертация выполнена в Московском государственном университете им. М. В. Ломоносова (юридический факультет).

Научный руководитель: кандидат юридических наук, доцент
Ивлиева Марина Федоровна

Официальные оппоненты: доктор юридических наук, доцент
Соколова Эльвира Дмитриевна

кандидат юридических наук
Савсерис Сергей Владимирович

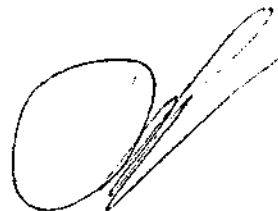
Ведущая организация: Московская государственная юридическая
академия им. О. Е. Кутафина

Защита диссертации состоится «27» октября 2011 года в 16 часов 30 минут на заседании диссертационного совета Д 209.002.05 при Московском государственном институте международных отношений (Университете) МИД России по адресу: 119454, г. Москва, пр-т Вернадского, д. 76, МГИМО (У) МИД России, аудитория 423.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Московского государственного института международных отношений (Университета) МИД России по адресу: 119454, г. Москва, пр-т Вернадского, д. 76, МГИМО (У) МИД России.

Автореферат разослан «26» сентября 2011 г.

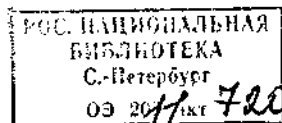
Ученый секретарь
диссертационного совета,
доктор юридических наук, профессор



Е. Я. Павлов

2011А
17985

Общая характеристика работы



Актуальность темы исследования. Справедливость — категория морально-правового и социально-политического сознания. Справедливость содержит в себе требование соответствия, например, между правами и обязанностями, деянием и возданием, трудом и вознаграждением, преступлением и наказанием¹.

Действующее законодательство РФ о налогах и сборах не содержит понятия «справедливость»². Однако это не означает, что отсутствие прямо закрепленного положения свидетельствует об отсутствии стремления достичь справедливости в налогообложении. В налогообложении справедливость выражается в цели, которую ставит перед собой любое государство: обеспечить соответствие интересов государства при формировании государственного бюджета и интересов налогоплательщиков при уплате налогов.

Справедливость также выступает исходным началом, принципом, лежащим в основе «правильного» налогообложения. Со времен Адама Смита, на протяжении уже нескольких столетий, вопросы поиска критериев справедливого налогообложения занимают ученых-экономистов, юристов, политиков.

Принцип справедливости находит свое выражение в налоговом праве, являясь основой, руководящим началом при формировании норм и институтов права, определяя направления развития и совершенствования законодательства о налогах и сборах. В налоговом праве справедливость как принцип права имеет выражение в целом ряде аспектов, в частности: во всеобщности, в равенстве налогообложения, в учете фактической способности налогоплательщика к уплате налога.

¹ Российский энциклопедический словарь. Кн. 2. М., Большая Российская энциклопедия, 2001. С. 1490.

² Следует отметить, что до внесения изменений ФЗ от 09.07.1999 №154-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» п. 1 ст. 3 НК РФ прямо предусматривал, что при установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога исходя из принципа справедливости.

Для современной России тема справедливых основ налоговой системы и налогов является актуальной. В условиях сильного имущественного неравенства в российском обществе возникает закономерный вопрос о справедливом распределении доходов и налогового бремени между его различными слоями.

Всё чаще обсуждается вопрос о введении прогрессивной шкалы налогообложения доходов физических лиц, предлагаются законопроекты о внесении соответствующих изменений в гл. 23 «Налог на доходы физических лиц» Налогового кодекса РФ¹.

Однако сущность понятия «справедливость» по-разному понимается людьми, поэтому нельзя говорить о единой для всех и устраивающей всех справедливости, в том числе и при решении социальной проблемы богатства-бедности. Следовательно, государство никогда не сможет достичь справедливости, а сможет лишь приблизиться к искомому идеалу.

В этой связи совершенствование налогового законодательства исходя из требований принципа справедливости представляется одной из сложных задач, стоящих перед законодателем, поскольку она тесно связана с поиском баланса интересов налогоплательщиков и государства. При этом от решения этой задачи напрямую зависит не только восприятие обществом налоговой системы как справедливой, но и в целом ее эффективность.

Демократическому правовому государству, каким провозгласила себя Россия, игнорировать проблему достижения справедливости в сфере налоговых отношений просто нельзя.

¹ За 2010 год в Государственную Думу РФ внесены проект Федерального закона №310805-3 «О внесении изменений в главу 23 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» (дата внесения в Государственную Думу ФС РФ 12.01.2010.), проект Федерального закона №415961-5 «О внесении изменений в статью 224 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» (дата внесения в Государственную Думу ФС РФ 04.08.2010), проект Федерального закона №428657-3 «О внесении изменений в главу 23 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» (дата внесения в Государственную Думу ФС РФ 16.09.2010 г.) // URL: <http://www.duma.gov.ru>.

Степень научной разработанности проблемы и теоретическая основа исследования. Достижение справедливости относится к одному из «вечных» вопросов, стоящих перед людьми. С древних времен проблемы сущности справедливости, анализа содержания данной категории занимали мыслителей. Изучение принципа справедливости невозможно без обращения к понятию справедливости, к представлениям о справедливости, которые формировались и складывались на различных этапах развития общества и государства. В работе дан общий обзор представлений о справедливости в философии и праве, сделанный на основе сочинений философов Платона, Аристотеля, Цицерона, Г. Гроция, Т. Гоббса, Ж.-Ж. Руссо, И. Канта, Г. Гегеля, Ф. Энгельса, Б. Рассела, Д. Ролза, О. Хеффе, И. А. Ильина.

Справедливость неразрывно связана с правом. Вопросы соотношения справедливости и права, принципа справедливости в праве носят общеправовой характер, что обуславливает использование при написании диссертации работ по теории и философии права, в частности, следующих ученых: С. С. Алексева, М. И. Байтина, А. М. Васильева, Л. Г. Гринберга, И. А. Ильина, Н. М. Коркунова, О. Э. Лейста, Д. Ллойда, А. В. Малько, Г. В. Мальцева, М. Н. Марченко, Н. И. Матузова, С. А. Муромцева, В. С. Нерсесянца, П. И. Новгородцева, В. М. Хвостова, А. Ф. Черданцева, В. А. Четвернина, Б. Н. Чичерина, А. И. Экимова, Л. С. Явича.

К вопросу изучения принципа справедливости как одного из основополагающих принципов налогообложения финансовая наука и наука финансового права обращаются уже не одно столетие. При проведении исследования принципа справедливости в налоговом праве изучались и анализировались труды, посвященные финансовой науке и финансовому праву, относящиеся к дореволюционному периоду, в частности, М. М. Алексеенко, Э. Н. Берендтса, М. И. Боголепова, Л. К. Буха, А. Вебера, М. П. Веселовского, Ю. А. Гагемейстера, В. А. Гольцева, К. Гока, А. Н. Гурьева, С. И. Иловайского, А. А. Исаева,

Р. Кауфмана, В. А. Лебедева, Д. М. Львова, П. П. Мигулина, А. А. Никитского, Ф. Нитти, И. Х. Озерова, И. Ю. Патлаевского, Н. Н. Покровского, К. Г. Рау, А. Р. Свирщевского, И. Т. Тарасова, Л. В. Ходского, К. Т. Эберга, И. И. Янжула, В. Г. Яроцкого.

Кроме того, необходимо отдельно указать исследования, предметом которых является подоходный налог, устройство подоходного налогообложения. Прежде всего, это работы М. П. Веселовского, А. А. Исаева, И. Х. Озерова, И. Ю. Патлаевского, А. Р. Свирщевского.

В основе настоящего исследования лежит также изучение работ в области финансового и налогового права советских и современных ученых, таких как К. С. Бельский, А. В. Брызгалин, Д. В. Винницкий, Е. Ю. Грачева, М. А. Гурвич, А. В. Демин, М. Ф. Ивлиева, М. В. Карасева, И. И. Кучеров, Н. П. Кучерявенко, С. Г. Пепеляев, Г. В. Петрова, Е. А. Ровинский, Э. Д. Соколова, Г. П. Толстопятенко, А. И. Худяков, Д. С. Цыпкин, Р. А. Шепенко, Д. М. Щекин, и ряда других авторов.

В качестве источников диссертации изучались и работы экономистов, в частности, таких как С. Л. Брю, К. Р. Макконнелл, А. Смит, В. Г. Пансков, В. М. Пушкарева, Д. Г. Черник.

В настоящее время в науке российского финансового права отсутствуют исследования и монографии, специально посвященные проблеме принципа справедливости в налоговом праве. Тем не менее, необходимо отметить, что исследователи обращаются к рассмотрению принципа справедливости, как правило, при изучении вопросов принципов налогообложения, анализируя его как один из принципов. Так, на проблему принципа справедливости обращено внимание, в частности, в современных исследованиях таких ученых, как А. В. Брызгалин, А. В. Демин, И. И. Кучеров, С. Г. Пепеляев, В. М. Пушкарева, Д. А. Смирнов.

Объект исследования — комплекс общественных отношений, которые складываются в процессе реализации принципа справедливости в налоговом праве (на примере налога на доходы физических лиц).

Предмет исследования — содержание принципа справедливости в налоговом праве в его теоретическом и нормативном выражении.

Целью исследования является на основе анализа теоретических представлений о принципе справедливости, сложившихся в науке финансового права, а также на основе законодательства о налогах и сборах:

- 1) определить содержание принципа справедливости в налоговом праве;
- 2) установить, находит ли принцип справедливости свою последовательную реализацию в действующем законодательстве РФ о налогах и сборах, в частности в гл. 23 «Налог на доходы физических лиц» Налогового кодекса РФ.

Достижение цели исследования потребовало разрешения следующих задач:

- анализ общих представлений о справедливости в философии и праве;
- определение соотношения права и справедливости и содержания принципа справедливости в праве;
- характеристика принципов налогообложения, их классификаций, определение места принципа справедливости в системе принципов налогообложения;
- выявление составляющих, аспектов принципа справедливости в налоговом праве;
- анализ действующего налогового законодательства с позиций реализации отдельных аспектов принципа справедливости в налогообложении доходов физических лиц.

Методологическую основу исследования составили общенаучные методы, а также частнонаучные методы познания (формально-юридический, историко-правовой, сравнительно-правовой).

Источниковедческая база исследования представлена международно-правовыми актами, законодательством РФ, решениями Европейского суда по правам человека, Конституционного Суда РФ, практикой Высшего Арбитражного Суда РФ, рядом законопроектов. При исследовании также использовались отдельные нормативно-правовые акты зарубежных государств.

Научная новизна исследования состоит в том, что впервые в российской науке финансового права предпринята попытка комплексного анализа содержания принципа справедливости в налоговом праве (на примере налога на доходы физических лиц). Автором выявлены и теоретически обоснованы основополагающие аспекты принципа справедливости в налоговом праве, а также обозначены отдельные проблемы при реализации принципа справедливости в налогообложении доходов физических лиц в РФ.

Научная новизна работы состоит также в следующих положениях, выносимых на защиту:

1. Принцип справедливости в налоговом праве имеет сложное содержание и объединяет в себе несколько законодательно определенных принципов:

- а) принцип всеобщности налогообложения;
- б) принцип равенства налогообложения;
- в) принцип учета фактической способности к уплате налога;
- г) принцип соразмерности налогообложения.

2. Принцип всеобщности налогообложения как один из аспектов принципа справедливости не обладает абсолютным характером и его последовательное проведение в практике взимания налогов, отвечающее требованиям справедливости, возможно только с учетом имущественного

положения лица, выражающимся, в том числе, и в освобождении от налогообложения необходимого минимума дохода.

3. Принцип равенства в налоговом праве предполагает дифференциацию в налогообложении, но на основании учета экономического положения налогоплательщика. Организация взимания налогов на «дискриминационных» основаниях, т. е. таких основаниях, которые носят субъективный характер и не связаны с имущественным положением налогоплательщика, является нарушающей начала равенства налогообложения и, как следствие, несправедливостью.

Содержание принципа равенства налогообложения дополняется принципом учета фактической способности к уплате налога.

4. Учет фактической способности налогоплательщика к уплате налога составляет основу для реализации принципа справедливости в налоговом праве и является необходимым условием для справедливого применения принципа всеобщности и принципа равенства налогообложения.

5. Учет фактической способности налогоплательщика к уплате налога на доходы физических лиц возможен с помощью нескольких способов:

во-первых, установления необлагаемого минимума дохода в размере, необходимом для поддержания жизнедеятельности человека;

во-вторых, применения налоговых вычетов, позволяющих учесть фактические обстоятельства жизни налогоплательщика;

в-третьих, определения совокупного дохода семьи, применения совместного декларирования.

6. Принцип соразмерности как один из аспектов принципа справедливости в налоговом праве заключается в соответствии налогов и сборов, установленных и взимаемых с целью обеспечения необходимого финансирования расходов государства, с возможностью реализации налогоплательщиками их основных прав и свобод.

7. Последовательная реализация принципа справедливости в налогообложении доходов физических лиц предполагает такое условие, как наличие эффективной системы государственного контроля за правильностью исчисления и полнотой уплаты налога. Масштабное уклонение от уплаты налога на доходы физических лиц приводит к нарушению принципов равенства и всеобщности, т. е. к несправедливости. В то же время в правовом демократическом государстве налоговый контроль не может быть чрезмерным и должен иметь пределы, отвечающие балансу публичных и частных интересов.

Теоретическая значимость исследования состоит в том, что результаты настоящей работы могут быть использованы в дальнейших научных разработках по вопросу принципа справедливости в налоговом праве, а также при исследовании проблем правового регулирования налогообложения доходов физических лиц.

Практическая значимость исследования заключается в том, что его положения могут быть использованы в процессе преподавания общих курсов по финансовому праву, спецкурсов по налоговому праву.

Апробация результатов исследования. Диссертация выполнена на кафедре финансового права юридического факультета Московского государственного университета имени М. В. Ломоносова. Основные выводы и предложения, изложенные в диссертационной работе, обсуждены на заседаниях кафедры финансового права юридического факультета МГУ имени М. В. Ломоносова. Основные выводы исследования и их аргументация изложены в опубликованных научных статьях автора.

Результаты диссертационного исследования использовались автором при проведении семинарских занятий на юридическом факультете МГУ имени М. В. Ломоносова.

Структура работы: работа состоит из введения; трех глав (первая глава включает в себя два параграфа, вторая глава — два параграфа, третья глава — пять параграфов); заключения; библиографии.

Основное содержание работы

Во введении обосновывается актуальность темы диссертации; указывается степень научной разработанности вопросов, рассматриваемых в диссертации, и теоретическая основа исследования; определяются объект, предмет, цели и задачи диссертационного исследования, его методологическая основа и источниковедческая база; обозначается научная новизна, теоретическая и практическая значимость исследования; приводятся сведения об апробации результатов исследования.

В первой главе «Справедливость и право» исследуется содержание понятия «справедливость» и прослеживается развитие взглядов, представлений о справедливости в философии и праве, а также анализируется взаимосвязь справедливости и права.

Первый параграф «Развитие представлений о справедливости в философии и праве» посвящен описанию развития представлений о справедливости в философии и праве с античных времен до XX в. В параграфе излагаются взгляды на понятие справедливости античных авторов (Сократ, Платон, Аристотель, Цицерон и др.), средневековых философов (Ф. Аквинский), мыслителей XVII – XIX вв. (Г. Гроций, Т. Гоббс, Ж.-Ж. Руссо, Г. Гегель, И. Кант, Ф. Энгельс), современных философов (Дж. Ролз).

В результате проведенного обзора взглядов на развитие категории справедливости автор приходит к выводу, что в каждой исторической эпохе господствует свое представление о справедливости, обусловленное социально-экономическим, политическим, культурным развитием общества.

Кроме того, в диссертации обращается внимание на многоаспектность понятия «справедливость». При этом подчеркивается, что уже начиная со времен античности отмечается неразрывная связь справедливости и права, и именно выражение в праве является одним из главных аспектов справедливости.

Во втором параграфе «Принцип справедливости в праве» автор отмечает различные подходы к вопросу о соотношении права и справедливости, в частности справедливость рассматривают как сущность права, как свойство или качество права, как принцип права.

В диссертации автор обращается к исследованию справедливости как принципа права.

Справедливость как принцип права отражает сущность права и представляет исходное положение, начало, которое составляет основу для формирования и развития всей системы права, отраслей права, отдельных институтов права.

В теории права сложилось деление принципов права на общеправовые (общие, основные), межотраслевые и отраслевые. Справедливость традиционно относится к общеправовым принципам права, т. е. является той идеей, которая свойственна всему праву в целом и каждой его отрасли права в отдельности. Принцип справедливости позволяет не только обеспечить единство, определенность, надежность правовой системы, но в нем заложены и ориентиры для совершенствования права.

Принцип справедливости находит свое отражение в праве. Причем этот принцип может закрепляться не только в форме строго нормативного определения. Справедливость как принцип права может находить свое выражение в законе через установленное соответствие, например, между деянием человека и воздаянием; через соотношение прав и обязанностей.

В диссертации также отмечается, что принцип справедливости выступает критерием, мерой, с которыми подходят к оценке общественных

отношений. В разных отраслях права аспекты выражения принципа справедливости могут быть неодинаковыми.

В этой связи автор приходит к выводу, что в зависимости от характера регулируемых отраслью права общественных отношений, принцип справедливости приобретает свое содержание и выражение в праве.

Во второй главе диссертации «Принцип справедливости в налоговом праве» анализируется содержание принципа справедливости в налоговом праве, а также рассматриваются отдельные аспекты выражения принципа справедливости в налоговом праве. Глава состоит из двух параграфов.

Первый параграф «Принципы налогообложения: понятие, классификация и значение» содержит исследование понятия принципов налогообложения, а также различных подходов к их классификации в трудах зарубежных и отечественных ученых (как юристов, так и экономистов). При этом отмечается, что первоначально научная разработка принципов налогообложения была связана со стремлением обеспечить рациональную основу взимания государством налогов, установить гарантии защиты прав налогоплательщиков и ограничить четкими рамками действия органов власти по взиманию налогов.

Первый параграф второй главы содержит предложенные в научной и учебной литературе классификации принципов налогообложения, которые отличаются разнообразием как в составе выделяемых групп принципов налогообложения, так и в выборе критерия для их деления на группы. В то же время, по мнению автора, основу содержания современных принципов налогообложения составляют «общие положения относительно налогов вообще», сформулированные шотландским ученым Адамом Смитом еще в XVIII в.

На основе анализа научных подходов к определению принципов налогообложения делается вывод о том, что с XVIII в. и до настоящего

времени принцип справедливости занимал и занимает особое место в системе принципов налогообложения. При этом принцип справедливости можно рассматривать как правовой принцип; как экономический принцип, характеризующий налог в качестве экономического явления; как нравственный (этический) принцип устройства налога.

Принципы налогообложения, выработанные наукой, находят свое прямое выражение в праве. В параграфе дается характеристика легально закрепленных в НК РФ принципов и анализируется их содержание с учетом правовых позиций, выраженных в актах Конституционного Суда РФ.

В завершение параграфа делается вывод о том, что принципы налогообложения, являясь по своей сути требованиями к налогу и построению налоговой системы государства, определяют содержание отдельных правовых норм, институтов налогового права.

Принципы налогообложения, находя свое выражение в праве, составляют основу для правового регулирования налоговых отношений. При этом в них отражается определенный результат развития как практики налогообложения, так и научных разработок правил взимания налогов.

Принципы налогообложения являются ориентиром для законодателя при внесении изменений в законодательство о налогах и сборах и при принятии новых законов. Отмечается значение принципов налогообложения и при разрешении налоговых споров, в частности, в случаях неопределенности и/или противоречивости правовых норм налогового законодательства, а также в случае выявления пробелов в праве.

Во втором параграфе «Принципы справедливости в налоговом праве» анализируются сущность, содержание и выражение принципа справедливости в налоговом праве.

При этом отмечается, что понятие справедливости в налогообложении не является неизменным. С развитием общества и

государства его содержание меняется. В работе обращается внимание на относительность и субъективность в понимании принципа справедливости в трудах различных исследователей.

Кроме того, автор отмечает, что вопрос о достижении справедливости в сфере налоговых отношений неразрывно связан с поиском сложного компромисса между интересами государства и интересами налогоплательщиков. Этот поиск затрагивает различные аспекты налогообложения.

В параграфе приводится обзор подходов к пониманию сущности принципа справедливости в налогообложении в работах различных зарубежных и отечественных ученых (начиная с XVIII в. и до наших дней). Особое внимание уделяется анализу исторического развития содержания принципа справедливости. В этой связи отмечается, что начиная с XVIII в. принцип справедливости в налогообложении в первую очередь понимался как достижение всеобщности и равномерности в налогообложении и выражался через соответствие размера взимаемого налога с экономическими возможностями налогоплательщика.

На основе проведенного анализа делается вывод о том, что несмотря на имеющиеся в финансово-правовой науке различия в понимании принципа справедливости в налогообложении, можно выделить аспекты выражения данного принципа. К числу таких аспектов можно отнести, в частности, достаточность, соразмерность, всеобщность и равенство, подвижность и удобство налогообложения. Также отмечается, что реализацию справедливых начал в налогообложении рассматривают и в связи с проблемами распределения и перераспределения доходов налогоплательщиков в обществе.

В параграфе рассматриваются проблемы нормативно-правового закрепления принципа справедливости как в законодательстве РФ, так и в законодательстве зарубежных стран. При этом делается вывод, что в отличие от законодательства некоторых зарубежных государств,

законодательство РФ о налогах и сборах прямо не закрепляет принцип справедливости. В то же время отдельные аспекты выражения принципа справедливости находят свое нормативное закрепление в НК РФ. В частности, НК РФ устанавливает принципы всеобщности налогообложения (п. 1 ст. 3 НК РФ), равенства налогообложения (п. 2 ст. 3 НК РФ), учета фактической способности к уплате налога (п. 1 ст. 3 НК РФ), соразмерности налогообложения (п. 3 ст. 3 НК РФ). Следовательно, принцип справедливости в налоговом праве, непосредственно вытекающий из норм Конституции РФ, имеет сложное содержание и объединяет в себе несколько законодательно определенных принципов: всеобщность и равенство налогообложения, учет фактической способности к уплате налога, соразмерность налогообложения. В диссертации кроме того отмечается, что принцип справедливости может рассматриваться не только как общий принцип, лежащий в основе правового регулирования устройства налогов и налоговой системы в целом, но и как специальный принцип, характеризующий отдельные институты налогового права (например, институт ответственности за совершение налоговых правонарушений).

В параграфе анализируются обозначенные выше аспекты принципа справедливости в налоговом праве.

Принцип всеобщности налогообложения выражается в обязанности каждого платить законно установленные налоги.

В диссертации рассматривается развитие понятия всеобщности налогообложения. При этом автор особо останавливается на проблеме необлагаемого минимума дохода, в работе приводятся различные обоснования необходимости его установления. Установленный необлагаемый минимум в определенной степени учитывает имущественное положение налогоплательщика, что позволяет говорить о необлагаемом минимуме дохода как об одном из способов учета фактической способности налогоплательщика к уплате налога.

Автор приходит к выводу, что принцип всеобщности налогообложения как один из аспектов принципа справедливости не обладает абсолютным характером, и его последовательное проведение в практике взимания налогов, отвечающее требованиям справедливости, возможно только с учетом имущественного положения лица, выражающимся, в том числе, и в освобождении от налогообложения необходимого минимума дохода.

Содержание принципа равенства налогообложения анализируется в диссертации с учетом, прежде всего, правовых позиций Конституционного Суда РФ. В работе приводятся также примеры «дискриминационных» налогов, не соответствующих требованиям принципа справедливости.

Рассматривая вопрос о принципе равенства, автор приходит к следующему выводу: принцип равенства в налоговом праве предполагает определенную дифференциацию в налогообложении, но на основании учета экономического положения налогоплательщика. Организация взимания налогов на «дискриминационных» основаниях, т.е. таких основаниях, которые носят субъективный характер и не связаны с имущественным положением налогоплательщика, является нарушающей начала равенства и, как следствие, не соответствует принципу справедливости. Содержание принципа равенства налогообложения дополняется принципом учета фактической способности к уплате налога.

Учет фактической способности налогоплательщика к уплате налога является необходимым условием для обеспечения равномерности и справедливости в налогообложении. В диссертации отмечается, что справедливая мера в налогообложении выражается не в одинаковом размере взимаемого со всех налогоплательщиков налога, а в уплате такого налога, который установлен с учетом имущественного положения налогоплательщика. Таким образом, учет фактической способности к уплате налога составляет основу для реализации принципа справедливости в налоговом праве.

В рамках рассмотрения отдельных составляющих выражения принципа справедливости в налоговом праве автор останавливается на вопросе о методе налогообложения. В работе рассматриваются взгляды на пропорциональный и прогрессивный методы налогообложения, приводятся различные обоснования, в частности прогрессивного налогообложения. В диссертации отмечается, что хотя оценка прогрессивного налогообложения в настоящее время не всегда положительна и вызывает споры, тем не менее можно отметить, что в финансово-правовой науке достижение справедливости в большей степени связывается именно с применением прогрессивного метода налогообложения.

Принцип соразмерности как один из аспектов принципа справедливости в налоговом праве заключается в соответствии налогов и сборов, установленных и взимаемых с целью обеспечения необходимого финансирования расходов государства, с возможностью реализации налогоплательщиками их основных прав и свобод. При этом отмечаются два аспекта принципа соразмерности налогообложения. Первый аспект заключается в том, что реализация основных прав и свобод гражданами не должна ставиться в зависимость от уплаты или неуплаты налогов и сборов. Второй аспект — налогообложение не должно быть чрезмерно обременительным и, в частности, приводить налогоплательщика к отказу от ведения определенного рода деятельности, изменению вида деятельности.

Кроме того, автор подчеркивает, что все рассмотренные аспекты принципа справедливости в налоговом праве тесно взаимосвязаны и при нарушении одного из них можно говорить о несправедливости.

В третьей главе диссертации «Реализация принципа справедливости в налогообложении доходов физических лиц» исследуются вопросы реализации различных аспектов принципа

справедливости применительно к налогообложению доходов физических лиц.

Первый параграф «Налог на доходы физических лиц — справедливый налог» данной главы содержит общую характеристику налога на доходы физических лиц в аспекте его соответствия общим требованиям принципа справедливости. Отмечается, что в научной литературе подчеркивался демократический и справедливый характер подоходного налога. Структура налога на доходы физических лиц позволяет установить необходимое соответствие налога с действительным имущественным положением налогоплательщика. Возможность определить доход налогоплательщика, применить освобождение необходимого минимума дохода, а также учесть иные обстоятельства жизни налогоплательщика, влияющие на его способность к уплате налога, обеспечиваются именно при взимании этого налога.

В параграфе приводится сравнительная характеристика подоходного (прямого) и косвенного налогообложения применительно к реализации различных аспектов принципа справедливости. При этом автор приходит к выводу, что начала всеобщности, принцип учета фактической способности к уплате налога реализуются при налогообложении доходов физических лиц в большей мере, чем при косвенном налогообложении. К преимуществам подоходного налогообложения можно также отнести особую функцию, которую может выполнять налог на доходы физических лиц. В частности, при правильной организации прогрессивный налог на доходы физических лиц может выступать одним из способов перераспределения доходов в обществе, сглаживания неравенства доходов богатых и бедных и, следовательно, способом поддержания социальной справедливости в обществе.

В параграфе также приводится краткий исторический обзор развития подоходного налогообложения физических лиц в России.

Второй параграф третьей главы «Всеобщность, равенство и учет фактической способности к уплате налога в налогообложении доходов физических лиц» посвящен анализу реализации указанных аспектов принципа справедливости при налогообложении доходов физических лиц.

Объектом налогообложения в соответствии со ст. 209 НК РФ признается доход, полученный налогоплательщиками от источников в РФ и (или) от источников за пределами РФ — для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами РФ; от источников в РФ — для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ. Следовательно, все без исключения физические лица, независимо от их гражданства, обязаны платить налог на доходы физических лиц при наличии соответствующего дохода, что отвечает критериям всеобщности и равенства налогообложения.

В целях реализации принципа справедливости при налогообложении доходов физических лиц большое значение имеет характеристика дохода как объекта налогообложения. В параграфе рассматриваются следующие виды доходов: валовой, чистый и свободный.

На основе анализа представленных в финансово-правовой науке взглядов автор приходит к выводу, что размер валового дохода не может быть признан безусловным показателем действительного имущественного положения налогоплательщика. Таким образом, такой аспект принципа справедливости, как учет фактической способности к уплате налога, при обложении налогом именно валового дохода не всегда может быть соблюден.

В целях реализации принципа справедливости необходимо применение вычетов из общей (совокупной) суммы дохода лица, в первую очередь, сумм расходов, произведенных для получения дохода, суммы необлагаемого минимума.

По результатам проведенного анализа автор приходит к выводу о том, что реализация принципа учета фактической способности

налогоплательщика к уплате налога на доходы физических лиц обеспечивается с помощью нескольких способов:

во-первых, установления необлагаемого минимума в размере, необходимом для поддержания жизнедеятельности человека;

во-вторых, применения налоговых вычетов, позволяющих учесть фактические обстоятельства жизни налогоплательщика;

в-третьих, определения совокупного дохода семьи, применения совместного декларирования.

В параграфе анализируются указанные способы учета фактической способности к уплате налога, а также их закрепление в действующем законодательстве. Делается вывод, что налоговое законодательство РФ предусматривает возможность обеспечить реализацию принципа учета фактической способности налогоплательщика к уплате налога путем предоставления налогоплательщикам прав на налоговые вычеты.

К налоговым вычетам, являющимся способом определения действительного имущественного положения налогоплательщика, прежде всего можно отнести профессиональные налоговые вычеты, закрепленные в ст. 221 НК РФ. Применение профессиональных налоговых вычетов фактически позволяет определить чистый доход налогоплательщика, что в полной мере соответствует законодательно закрепленному принципу учета фактической способности к уплате налога и, соответственно, общему принципу справедливости в налоговом праве.

Применительно к установлению необлагаемого минимума автор подчеркивает, что выполнение требований принципа справедливости не ограничивается только нормативным закреплением права налогоплательщика на необлагаемый минимум. Принцип справедливости предполагает освобождение от налогообложения минимального дохода в размере, необходимом для поддержания жизнедеятельности человека, т. е. в размере не ниже установленной в государстве величины прожиточного минимума. При этом размер закрепленного в настоящее время

стандартного налогового вычета ниже установленной в стране величины прожиточного минимума. Кроме того, автор отмечает, что подход, представленный в налоговом законодательстве РФ к установлению необлагаемого минимума, не учитывает изменения величины прожиточного минимума и его неодинаковый размер в различных субъектах РФ. В этой связи автор приходит к выводу, что такой аспект принципа справедливости в налоговом праве, как закрепление в законе необлагаемого минимума в размере, который обеспечивал бы по крайней мере прожиточный минимум налогоплательщику, не находит своего последовательного выражения в законодательстве РФ о налогах и сборах.

В параграфе также отмечается, что принцип учета фактической способности требует учета семейного положения налогоплательщика. Одинаковый размер дохода лица, обеспечивающего, содержащего семью, и лица, не имеющего таких обязанностей, не свидетельствует об их одинаковом имущественном положении, следовательно, и взимание с их доходов налога в одинаковом размере приведет к нарушению принципа справедливости. В то же время в РФ учет семейного положения осуществляется путем предоставления права на налоговые вычеты, в частности, права на налоговый вычет на ребенка, закрепленное в подп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ. В диссертации обращается внимание и на иные способы учета семейного положения, предусмотренные налоговым законодательством зарубежных государств, в частности, на такие, как определение общего дохода семьи, совместное декларирование доходов.

В третьем параграфе «Принцип справедливости и налоговые льготы» анализируются проблемы предоставления налоговых льгот с точки зрения соблюдения принципа справедливости в налоговом праве.

Конституционный Суд РФ в своих актах прямо называет льготу исключением из вытекающих из Конституции РФ (ст. 19 и 57) принципов всеобщности и равенства налогообложения, в силу которых каждый обязан платить законно установленный налог с соответствующего объекта

налогообложения. В этой связи вопрос о справедливом характере налоговых льгот звучит особенно актуально.

В параграфе анализируются цели предоставления налоговых льгот, при этом подчеркиваются следующие цели: 1) поддержание материального положения налогоплательщика (социальная цель); 2) стимулирование развития определенных видов деятельности (отраслей производства). Автор соглашается с высказываемой в литературе точкой зрения, что при предоставлении льгот с социальной целью их использование позволяет отступить от формального равенства в налоговом праве и фактически является определенной защитой малоимущего налогоплательщика. Налоговая льгота в данном случае будет являться проявлением «неравного отношения к неравным людям» и выступать одним из аспектов выражения принципа справедливости в налоговом праве.

При установлении льгот в стимулирующих целях реализуется в большей степени регулирующая функция налога. Например, предоставление имущественного налогового вычета при новом строительстве или приобретении на территории РФ жилого дома, квартиры, комнаты, земельных участков или долей в указанном имуществе (подп. 2 п. 1 ст. 220 НК РФ). В данном случае льгота предоставляется с целью стимулирования граждан к улучшению их жилищных условий.

О справедливости льгот стимулирующего характера можно говорить, по мнению автора, в случае, если их предоставление обусловлено общественно значимыми целями.

При этом автор подчеркивает субъективный характер оценки справедливости таких льгот. В качестве примера приводится закрепленное в подп. 2 п. 1 ст. 219 НК РФ право налогоплательщика-родителя на получение социального налогового вычета за обучение своих детей в возрасте до 24 лет по очной форме обучения. Целью закрепления настоящей льготы является обеспечение доступности образовательных услуг, в том числе платных. При этом предоставление налогового вычета

поставлено в зависимость от очной формы обучения ребенка, что вряд ли можно признать справедливым по отношению к лицам, обучающимся очно-заочно или заочно. Следовательно, цель предоставления льготы, т. е. обеспечение реализации права на образование вне зависимости от формы обучения, в данном случае не достигается

В параграфе также обращается внимание на несправедливый характер налоговых льгот, установленных без учета имущественного положения налогоплательщика, например, только на основании должностного положения налогоплательщика

В четвертом параграфе «**Определение и оценка доходов физических лиц в целях справедливого налогообложения**» рассматриваются проблемы оценки и определения налогооблагаемого дохода физического лица, поскольку последовательная реализация принципов равенства и всеобщности налогообложения и, как следствие, принципа справедливости при налогообложении доходов физических лиц возможна только на основе точного определения и оценки налогооблагаемого дохода физического лица.

В параграфе отмечается, что определение налогооблагаемого дохода осуществляется в различных целях, в частности для учета определенного вида и источника дохода (например, фондируемый или нефондируемый), а также для установления точного размера налогооблагаемого дохода налогоплательщика. Реализация принципов равенства и всеобщности при налогообложении доходов физических лиц возможна лишь в том случае, если точно определен размер дохода каждого налогоплательщика. Уклонение налогоплательщика от уплаты налога путем искажения истинного размера дохода, сокрытия налогооблагаемого дохода переносит тяжесть налогового бремени на других налогоплательщиков, что приводит к нарушению принципа справедливости.

В параграфе анализируются существующие в науке и практике подоходного налогообложения подходы к налогообложению дохода. Первый подход исходит из необходимости учета вида полученного налогоплательщиком дохода путем применения соответствующей ставки налога (парцелярный, шедулярный тип налога), второй подход предполагает определение размера общего дохода лица («глобальный» налог, общеподоходный тип). При этом отмечается, что вопрос о том, какой из указанных подходов в большей степени отвечает принципу справедливости, не решен однозначно, так как в литературе делаются противоречивые выводы о справедливости дифференциации налогообложения в зависимости от источника дохода и о несправедливости такой дифференциации.

В параграфе также анализируются различные способы оценки доходов при подоходном налогообложении в историческом аспекте, особое внимание уделено анализу такого способа, как декларация.

В завершение параграфа делается вывод о том, что требования принципа справедливости предполагают наличие эффективной системы государственного контроля за правильным определением размера налогооблагаемого дохода. В то же время в правовом демократическом государстве такой контроль не может быть чрезмерным и должен иметь пределы, отвечающие балансу публичных и частных интересов.

В пятом параграфе «Достижение равномерности при налогообложении доходов физических лиц» рассматривается вопрос о том, применение какого из методов налогообложения — прогрессивного или пропорционального — обеспечивает большую равномерность в подоходном налогообложении. В этой связи исследуются существующие в литературе различные подходы и взгляды на эту проблему. Отмечается, что одной из основных причин отказа от применения прогрессивной шкалы налогообложения в РФ и выбора пропорционального метода налогообложения называется высокая вероятность сокрытия доходов и

уклонения от уплаты налога на доходы физических лиц. Таким образом, практика российского подоходного налогообложения физических лиц показывает, что реализация принципа справедливости зависит не только от того, какой метод налогообложения будет выбран и закреплён в налоговом законодательстве, но и от эффективности действующей системы налогового контроля за уплатой налога.

По результатам проведенного исследования автор приходит к выводу, что в современном российском государстве вопрос о возврате к прогрессивному налогообложению доходов физических лиц остается актуальным и ждет своего решения. В качестве главных доводов, обосновывающих необходимость введения прогрессивной шкалы, можно назвать, во-первых, регулирующую функцию прогрессивного подоходного налога, которая в современных условиях сильного имущественного расслоения российского общества позволит сократить разрыв в доходах, и, во-вторых, опыт ряда зарубежных стран, в которых применяется именно прогрессивный метод подоходного налогообложения.

В заключении подводятся итоги проведенного диссертационного исследования и делаются выводы.

Статьи, опубликованные в ведущих рецензируемых научных журналах, рекомендованных ВАК Министерства образования и науки РФ:

1. Принципы справедливости и равенства в налоговом праве // *Налоги и налогообложение*. 2010. №5. (0,4 п. л.).
2. Принцип справедливости налогообложения и налоговые льготы // *Налоги и налогообложение*. 2010. №8. (0,4 п. л.).
3. Принцип справедливости в налоговом праве: историко-теоретический аспект // *Налоги и налогообложение*. 2011. №6. (0,6 п. л.).

Отпечатано в кооперативе «СТ ПРИНТ»
Москва, Ленинские горы, МГУ, I Гуманитарный корпус.
e-mail: globus9393338@yandex.ru тел.: 939-33-38
Тираж 100 экз. Подписано в печать 21.09.2011

2011A

17985

11-17985