

На правах рукописи

ТЕРЕХИНА АННА ПЕТРОВНА

**ПРАВОВОЙ МЕХАНИЗМ
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОХОДОВ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ:
ФОРМИРОВАНИЕ И РЕАЛИЗАЦИЯ**

Специальность 12.00.14 – административное право;
финансовое право; информационное право

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Москва – 2012

Работа выполнена на кафедре административного и финансового права
ФГБОУ ВПО «Российский государственный торгово-экономический
университет»

- Научный руководитель:** доктор юридических наук, доцент
**Кобзарь-Фролова
Маргарита Николаевна**
- Официальные оппоненты:** доктор юридических наук, профессор
Рыльская Марина Александровна
начальник отдела исследования проблем
информационной безопасности в
таможенном деле ГКОУ ВПО
«Российская таможенная академия»
- кандидат юридических наук, доцент
Ильин Александр Юрьевич
доцент кафедры финансового и налогового
права ФГБОУ ВПО «Всероссийская
государственная налоговая академия
Министерства финансов РФ»
- Ведущая организация:** ГНУ «Государственный научно
исследовательский институт системного
анализа Счетной палаты РФ» (НИИ СП)

Защита состоится 30 мая 2012 г. в 16.00 часов на заседании
диссертационного совета Д 446.004.05 при ФГБОУ ВПО «Российский
государственный торгово-экономический университет» по адресу: 125993,
Москва, ул. Смольная, д.36.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГБОУ ВПО
«Российский государственный торгово-экономический университет».

Автореферат разослан « ____ » _____ 2012 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета
кандидат юридических наук, доцент

Д.С. Петренко

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы диссертационного исследования. Налог на доходы физических лиц является одним из важнейших налогов в системе налогов и сборов России. В структуре доходов консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации по видам доходов за 2011 год налог на доходы физических лиц занимает лидирующее место и составляет 26,1% от всех видов налоговых доходов субъектов Российской Федерации, опережая налог на прибыль организаций и др.

Взимание налога на доходы физических лиц имеет две противоположные задачи. С одной стороны государство обязано проявлять заботу путем создания социально-экономических рычагов, влияющих на повышение уровня и благосостояния каждого гражданина, поддерживать социально незащищенные и малоимущие слои населения, с другой – за счет поступлений от налогов, в том числе налога на доходы физических лиц накапливать материальные ресурсы для выполнения своих основных задач и функций. Налог на доходы физических лиц является важным средством связи гражданина и государства. Уплата налога позволяет гражданам ощущать себя активными членами общества, предопределяет взаимную ответственность государства и налогоплательщика.

Усилия законодателя по администрированию налога на доходы физических лиц посредством устранения «точечных» недостатков в Налоговом кодексе показало бесперспективность и неэффективность такой деятельности. Представляется, что проблемы могут быть решены исключительно посредством формирования и реализации правового механизма налогообложения доходов физических лиц. При этом следует отметить, что такая задача на научном и законодательном уровне еще не ставилась, а практика налогообложения доходов физических лиц опережает научно-обоснованные исследования, следуя путем проб и ошибок.

Существенное влияние на формирование и реализацию механизма правового регулирования налогообложения доходов физических лиц

оказывают принципы, качественное состояние которых predeterminedено Конституцией Российской Федерации. Однако, несмотря на прямое указание в Конституции (часть 3 статьи 75) на необходимость установления общих принципов налогообложения и сборов федеральным законом, этого до настоящего времени не сделано, что является нарушением конституционной законности в сфере налогового законодательства. Общие принципы налогообложения, закрепленные в статье 3 Налогового кодекса «Основные начала законодательства о налогах и сборах» не систематизированы, логически не последовательны и не влияют на формирование и реализацию правоотношений в области налогообложения доходов физических лиц. Указанная проблема требует незамедлительного устранения.

Также Налоговый кодекс РФ не содержит такие значимые определения, как «налог на доходы физических лиц», «налоговая льгота», «налоговый вычет». Особые проблемы при исчислении и уплате налога на доходы физических лиц возникают в связи с неопределенностью сути и содержания «иных налоговых освобождений по налогу на доходы физических лиц». Кроме указанных имеются проблемы в определении субъекта налога на доходы физических лиц и выявлении его статуса. Существенными также представляются проблемы в области несовершенства юридической техники, используемой законодателем при установлении налога на доходы физических лиц, что приводит не только к дефекту самой нормы права, но и негативно влияет на порядок исчисления и уплаты налога.

Степень научной разработанности проблемы. В юридической научной литературе комплексные теоретические исследования проблем формирования и реализации правового механизма налогообложения доходов физических лиц до настоящего времени не проводились. Имеет место большое количество работ описательного характера, которые сводятся к формированию политики государства в области налогообложения, определению статуса налогоплательщика – физического лица, перечислению принципов в налоговом праве. Анализу правовых основ взимания налога на доходы

физических лиц посвящена работа Павленко С.П. «Правое регулирование налога на доходы физических лиц»: дисс. канд. юрид. наук. М.: 2010. Исследование налоговых вычетов проведено в работе Гармаевой М.А. «Правовое регулирование налоговых вычетов в Российском налоговом законодательстве»: дисс. канд. юрид наук М., 2008.

Цель и задачи исследования. Целью работы является комплексный анализ состояния правового механизма налогообложения доходов физических лиц в Российской Федерации, выявление специфических особенностей принципов, влияющих на формирование и реализацию механизма налогообложения доходов физических лиц, анализ имеющихся недостатков и выработка предложений, направленных на их устранение.

Достижение поставленной цели обусловило постановку задач:

- исследовать и раскрыть правовую природу налога на доходы физических лиц;
- проанализировать действующее законодательство в области налогообложения доходов физических лиц в России на предмет выявления недостатков и перспектив их устранения;
- определить (на основе историко-правового анализа) этапы формирования и становления правового механизма налогообложения доходов физических лиц;
- разработать основные понятия и категории в области налогообложения доходов физических лиц;
- выявить правовые проблемы формирования и реализации механизма налогообложения доходов физических лиц и показать пути их разрешения;
- раскрыть социально полезные цели, выполнению которых служат общие принципы налогообложения доходов физических лиц, показать их прикладное значение;
- обосновать необходимость законодательного оформления общих принципов налогообложения доходов физических лиц в России;

– провести анализ правовой природы налоговых вычетов и налоговых освобождений, увязать их с целями и задачами взимания налога на доходы физических лиц;

– исследовать зарубежный опыт налогообложения доходов физических лиц для применения его в практике администрирования налога на доходы физических лиц в Российской Федерации;

– и другое.

Объектом исследования являются общественные отношения, складывающиеся по поводу формирования и реализации правового механизма налогообложения доходов физических лиц.

Предметом исследования являются действующее законодательство о налогообложении доходов физических лиц, судебная практика, доктринальные работы в области налогового права России, связанные с формированием и реализацией правового механизма налогообложения доходов физических лиц в Российской Федерации.

Методологическую основу диссертационного исследования составляют: диалектический метод познания, положения философии права, которые, с одной стороны, позволяют раскрыть внутренние связи, противоречия, закономерности и тенденции развития правовых явлений в их целостности и системности, гносеологических, сравнительно-правовой метод или метод сравнительно-правового анализа. В работе применялись специально-юридический, логический, историко-политический и системный методы толкования норм права, а также осуществлялся структурный и функциональный анализ источников права. При изложении содержания диссертационного исследования, формировании рекомендаций, предложений и выводов использован логический метод, метод индукции и системного анализа. При изучении зарубежного опыта – метод сравнительного правоведения; при формулировке рекомендаций по изменению и совершенствованию действующего налогового законодательства – метод моделирования и др.

Нормативную базу исследования составили: Конституция Российской Федерации, федеральные законы Российской Федерации. Диссертационная работа основана на анализе обширного перечня нормативных источников, включая Налоговый кодекс РФ, другие акты законодательства о налогах и сборах РФ, судебные акты Конституционного Суда РФ, Верховного Суда РФ, указы Президента РФ, постановления Правительства РФ, иные подзаконные нормативные правовые акты по вопросам налогообложения доходов физических лиц.

Эмпирической основой исследования послужили: – материалы судебной практики, содержащиеся в актах Конституционного Суда Российской Федерации, Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, Федеральных арбитражных судов округов.

Теоретической основой исследования послужили выводы и обобщения, сделанные автором на основе изучения и анализа трудов отечественных исследователей общей теории права, финансового права, налогового права: Алексеева С.С., Бельского К.С., Бесчеревных В.В., Брызгалина А.В., Винницкого Д.В., Витрука Н.В., Вороновой Л.К., Гриценко В.В., Гуреева В.И., Годме П.М., Горбуновой О.Н., Грачевой Е.Ю., Запольского С.В., Ивлиевой М.Ф., Кашина В.А., Кобзарь-Фроловой М.Н., Козырина А.Н., Керимова Д.А., Кутафина О.Е., Кучерявенко Н.П., Куфаковой Н.А., Марченко М.Н., Пепеляева С.Г., Петровой Г.В., Пискотина М.И., Ровинского Е.А., Сенцовой (Карасевой) М.В., Слома В.И., Толстопятенко Г.П., Топорнина Б.Н., Тихомирова Ю.А. и др.

Для анализа исторического развития налогообложения доходов физических лиц соискателем были исследованы труды ученых дореволюционного периода: В.А. Лебедева, Н.И. Тургенева и др., а также представителей советской науки финансового права: Л.К. Вороновой, Л.А. Давыдовой, М.И. Пискотина, А.И. Худякова и др.

Учитывая, что проблемы налогообложения доходов физических лиц традиционно широко исследуются специалистами в области экономики и

социологии, автором проанализированы работы: И.И. Бабленковой, В.В. Гусева, Л.С. Кириной, Л.Н. Лыковой, П.С. Мстиславского, В.И. Павлова, В.Г. Панскова, В.М. Пушкаревой, Д.Г. Черника, Т.Ф. Юткиной и др. Однако проблемы формирования и реализации правового механизма налогообложения доходов физических лиц не были предметом изучения экономистов и социологов.

Научная новизна исследования. Научная новизна исследования заключается в том, что оно представляет собой квалификационную работу, в которой автором проведено комплексное изучение проблем формирования и реализации правового механизма налогообложения доходов физических лиц и его элементов. В работе автором делается попытка теоретического обоснования влияния общих принципов налогообложения на формирование правового механизма налогообложения доходов физических лиц, автор рассматривает принципы налогового права с точки зрения обеспечения гарантированных Конституцией Российской Федерацией прав, свобод, гарантий человека и гражданина. В диссертации впервые определены функции, выполняемые общими принципами налогообложения и специальными принципами налогообложения доходов физических лиц. Обоснована необходимость принятия Федерального закона «О принципах организации налогообложения в Российской Федерации». Доказана и обоснована логическая несовместимость принципов-правил закрепленных законодателем в статье 3 Налогового кодекса РФ по пунктам статьи. Проведенное исследование позволило обосновать автору положение о том, что права, гарантии и свободы граждан в налоговых правоотношениях соотносятся друг с другом как единое целое. Предложена авторская формулировка «гарантии в налоговом праве». Сформулировано авторское определение «налог на доходы физических лиц». Выделены этапы формирования налоговой политики государства и правового механизма в области налогообложения доходов физических лиц в России. Выявлены

стадии формирования правового механизма налогообложения доходов физических лиц в России. Обосновано наличие пяти стадий.

Обосновано положение о том, что нормы о налоговых льготах и налоговых вычетах с доходов физических лиц есть не что иное, как реализация государством социально-правового механизма, направленного на повышение уровня и благосостояния малоимущих граждан. Выявленные проблемы юридической техники при администрировании налога на доходы физических лиц, предопределили ряд предложений в действующее налоговое законодательство.

Разработка темы диссертации позволила автору сформулировать следующие **основные положения, обладающие научной новизной и выносимые на защиту:**

1. Налог на доходы физических лиц может быть определен как конституционная обязанность участия граждан частью своих личных доходов в формировании бюджета Российской Федерации для покрытия общественно значимых расходов на условиях индивидуальной безвозмездности и безвозвратности. Обязательность уплаты налога на доходы физических лиц обеспечивается мерами государственного принуждения.

Налог на доходы физических лиц – это прямой подоходно-поимущественный налог, поскольку источником его уплаты может выступать только личный доход физического лица. Юридическая конструкция налога предполагает, что размер и порядок налогообложения зависят от налогового статуса плательщика (налоговый резидент, нерезидент и др.). При этом статус субъекта налогообложения определяется на основе критериев, не связанных с объектом налога.

2. Выделены этапы формирования налоговой политики государства и этапы формирования и реализации правового механизма в области налогообложения доходов физических лиц в России: послереволюционный, военный, послевоенный, этап развитого социализма, этап свободного

рыночного развития экономики и современный этап – планового развития экономики.

Процесс формирования и реализации правового механизма налогообложения доходов физических лиц в России прошел следующие стадии:

- становления законодательства о налогообложении доходов физических лиц;
- упорядочения правовых отношений между государством и физическими лицами;
- регламентации этих отношений в форме правоотношений;
- регулирования отношений по исчислению и уплате налога на доходы физических лиц и сопутствующих им отношений (наделение субъектов субъективными правами и юридическими обязанностями; применение норм права и др.)
- совершенствование правового механизма по взиманию налога на доходы физических лиц.

3. Налоговые льготы, налоговые вычеты и иные налоговые освобождения от доходов физических лиц есть не что иное как установленный государством и основанный на принципах, закрепленных в Конституции Российской Федерации социально-правовой механизм, направленный на выравнивание доходов, повышение уровня и благосостояния малоимущих граждан.

4. Определены функции, выполняемые общими принципами налогообложения и специальными принципами налогообложения доходов физических лиц. Общие принципы налогообложения проистекают из общих принципов права и получили непосредственное нормативное закрепление в Части первой Налогового кодекса Российской Федерации. Необходимость общих принципов налогообложения наглядно проявляется в выполняемых ими функциях: установление основ налоговой системы страны; непосредственное регулирование налоговых отношений; указание вектора развития налоговых

правоотношений; обеспечение стабильности правового регулирования налогообложения; ограничение налоговой политики государства правом.

Специальные принципы налогообложения доходов физических лиц выполняют такие функции как: защита физических лиц, обеспечение и охрана прав и законных интересов физических лиц. Принципы обеспечивают гарантии социальной защиты физических лиц при налогообложении. Функции общих принципов налогообложения показывают их предназначение, какие общественно полезные цели достигаются существованием таких принципов, какова социально-правовая роль общих принципов налогообложения в финансово-правовой системе государства.

5. Обоснована необходимость принятия Федерального закона «О принципах организации налогообложения в Российской Федерации», целью которого является разрешение проблем в области налогового федерализма, реализации налоговой политики, совершенствование правового механизма налогообложения доходов физических лиц, что соответствует требованиям части 3 статьи 75 Конституции РФ, которая предписывает установление общих принципов налогообложения и сборов федеральным законом.

Доказана и обоснована логическая несовместимость принципов-правил закрепленных в статье 3 Налогового кодекса РФ по пунктам статьи. Закрепленная законодателем группировка по подпунктам не имеет логической связанности, а в целом они не имеют признака системности. Система принципов дополнена и предложена авторская редакция статьи 3 НК РФ.

6. Выявлено и доказано: права, гарантии и свободы граждан в механизме налогообложения доходов физических лиц соотносятся друг с другом как единое целое. Невозможно осуществлять права в налогообложении без реализации свобод и действия гарантий со стороны государства.

Гарантии в налоговом праве – это установленные Конституцией Российской Федерации, Налоговым кодексом Российской Федерации, иными нормативными правовыми актами правила, условия и процедуры,

обеспечивающие реализацию прав, свобод, а также защиту прав, свобод и законных интересов налогоплательщиков, в связи с уплатой налогов и сборов.

7. Обосновано, что несовершенство юридической техники, применяемой при администрировании налога на доходы физических лиц, отражается на реализации механизма правового регулирования налогообложения доходов физических лиц, делает нормы не эффективными, приводит не только к дефекту самой нормы права, но и негативно влияет на порядок исчисления, уплаты налога налогоплательщиками и налоговыми агентами, злоупотреблениям со стороны налоговых органов, и, как следствие, к нарушению прав налогоплательщиков. Наиболее отчетливо дефекты юридической техники при администрировании налога на доходы физических лиц проявляются в нормах, регулирующих имущественные налоговые вычеты.

8. В целях совершенствования механизма налогообложения доходов физических лиц предлагается:

- установить в Налоговом кодексе Российской Федерации возраст наступления налоговой дееспособности физических лиц – шестнадцать лет;

- дополнить Налоговый кодекс Российской Федерации правовой нормой, закрепляющей возложение обязанностей по исчислению и уплате налога на доходы физических лиц, на законных представителей несовершеннолетних, до достижения последними шестнадцатилетнего возраста, а также установить ответственность законных представителей при нарушении ими таких обязанностей;

- исключить из статьи 217 НК РФ формулировку «об иных выплатах и компенсациях», а также «иных расходах» и установить исчерпывающий перечень доходов физических лиц, не подлежащих обложению налогом;

- разработать и закрепить в ст. 231 НК РФ четкую процедуру взыскания налоговым агентом не удержанных сумм налога с доходов физических лиц или удержанных не полностью, ограничив данную обязанность налоговым периодом, в котором имело место не удержание или неполное удержание налога налоговым агентом.

Теоретическая и практическая значимость диссертационной работы.

Разработанные в диссертации теоретические положения развивают теоретические взгляды на проблему формирования и реализации правового механизма налогообложения доходов физических лиц.

Выведен и обоснован ряд философско-правовых категорий, имеющих непосредственное отношение к формированию и реализации правового механизма налогообложения доходов физических лиц. Научно обоснованы функции принципов налогового права. Комплексное изучение проблем формирования и реализации правового механизма налогообложения доходов физических лиц позволило теоретически обосновать влияние общих принципов налогообложения на правоотношения в исследуемой области. Внесены предложения по совершенствованию законодательства Российской Федерации о налогах и сборах в области налогообложения доходов физических лиц.

Положения и выводы диссертационной работы могут быть использованы в дальнейшей научно-исследовательской деятельности, связанной с изучением российского и зарубежного финансового и налогового права, в рамках законотворческой деятельности по совершенствованию актов законодательства о налогах и сборах РФ в области налогообложения доходов физических лиц, а также в учебном процессе.

Достоверность и научная обоснованность полученных результатов исследования достигнуты использованием апробированных наукой и практикой методов исследования, а также объемом и содержанием эмпирической базы, включающей в себя обширный материал, собранный на различных этапах исследования (2005–2011 гг.).

Теоретические положения и выводы, содержащиеся в диссертации, опубликованы в 8 статьях, в том числе 2 – в ведущих рецензируемых научных журналах, рекомендованных ВАК Министерства образования и науки Российской Федерации, общим объемом 4,2 печ.л.

Диссертационное исследование соответствует п. 29 – «Правовое

регулирование государственных доходов» и п. 30 – «Налоговое право» паспорта специальности 12.00.14 – «Административное право, финансовое право, информационное право» ВАК Минобрнауки России.

Структура и объем диссертации определяются целями и задачами исследования. Работа состоит из введения, трех глав, включающих девять параграфов, заключения, приложений, списка нормативно-правовых и научных источников.

II. СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во введении обосновывается актуальность темы диссертационного исследования, степень научной проработанности проблемы, раскрываются цели, задачи, объект, предмет исследования, научная новизна полученных результатов, приводятся данные о результатах их апробации, достоверности и научной обоснованности полученных результатов, теоретической и практической значимости исследования, а также формулируются основные положения, выносимые на защиту.

Глава первая «Теоретические и правовые основы формирования налоговой политики государства в области налогообложения доходов физических лиц» имеет общее теоретическое значение для всей работы в целом, посвящена обоснованию исследуемой проблематики, раскрывает понятие и сущность налога на доходы физических лиц, его исторические и правовые аспекты, правовое содержание, принципы, цели и инструменты налоговой политики в области налогообложения доходов физических лиц.

В первом параграфе «Принципы, цели и инструменты налоговой политики налогообложения доходов физических лиц» соискателем выявлено, что государственная политика в области налогообложения доходов физических лиц на долгосрочный период еще не представляет собой сформированный законченный план действий.

Поскольку налоги выступают в качестве действенного механизма, регулирующего экономические отношения в обществе, представляется, что

налоговая политика должна быть направлена на поддержание российского предпринимателя, повышение доходов физических лиц и др.

Специфика налоговых правоотношений, требует особого подхода к данному вопросу. Успех налоговой политики государства в целом определяет оптимальный выбор инструментов, к которым, как нам представляется, возможно отнести: правовые нормы, регулирующие налогообложение юридических и физических лиц, основанные на расчетах экономистов и учитывающие фактическую способность налогоплательщика к уплате налога, принципы, отражающие демократические устои общества, (которые должны стать основой налоговой политики), планирование и оптимизация налоговых правоотношений. Налоговая политика должна способствовать стабилизации и определенности ведения экономической деятельности на территории Российской Федерации.

Во втором параграфе «Понятие и сущность налога на доходы физических лиц» автором проведен системный анализ правовых дефиниций и позиций отдельных исследователей на понятие, сущность налога как правовой категории и налога на доходы физических лиц в частности и его элементов.

Исследованием установлено, что налог на доходы физических лиц является прямым, персональным налогом. Его персональность основана на принципе учета фактической платежеспособности конкретного субъекта обложения. Юридическая конструкция его предполагает, что размер и порядок налогообложения зависят в первую очередь от характеристик плательщика (налоговый резидент, нерезидент и др.). При этом статус субъекта налогообложения определяется на основе критериев, не связанных с объектом налога. Налог на доходы физических лиц – это прямой подоходно-поимущественный (личный) налог, поскольку источником его уплаты может выступать только доход физического лица.

Налог на доходы физических лиц является неокладным налогом, поскольку налогоплательщик обязан самостоятельно (либо через налогового агента) исчислить сумму налога, подлежащего уплате в бюджет. Налог на

доходы физических лиц является федеральным, персональным, прямым, личным и неокладным налогом.

Налог на доходы физических лиц – есть законное установленное отчуждение части личных доходов физических лиц на условиях индивидуальной безвозмездности и безвозвратности для формирования бюджета Российской Федерации в целях покрытия общественно значимых потребностей.

Налог на доходы физических лиц нами определяется как конституционная обязанность участия граждан частью своих личных доходов на условиях индивидуальной безвозмездности и безвозвратности в формировании бюджетной системы Российской Федерации для покрытия общественно значимых расходов на условиях индивидуальной безвозмездности и безвозвратности. Обязательность уплаты налога на доходы физических лиц обеспечивается мерами государственного принуждения.

В третьем параграфе «Историко-правовые аспекты регулирования налогообложения доходов физических лиц в России» рассмотрев путь развития и становления законодательства о налогообложении доходов физических лиц в России, автор приходит к выводу о том, что налогообложение доходов физических лиц является сложным юридическим процессом и состоит из:

- становления законодательства о налогообложении доходов физических лиц;
- упорядочения правовых отношений между государством и физическими лицами;
- регламентации этих отношений в форме правоотношений;
- регулирования отношений по исчислению и уплате налога на доходы физических лиц и сопутствующих им отношений (наделение субъектов субъективными правами и юридическими обязанностями; применение норм права и др.)

- совершенствования отношений по взиманию налога на доходы физических лиц.

Проведенный анализ позволил автору выделить следующие этапы формирования налоговой политики государства и правового регулирования в области налогообложения доходов физических лиц в России: послереволюционный, военный, послевоенный, этап развитого социализма, этап свободного рыночного развития экономики и современный этап – планового развития экономики.

Глава вторая «Философско-правовое значение принципов в механизме налогообложения доходов физических лиц» направлена на выявление сущности и значения принципов для целей налогообложения доходов физических лиц.

В параграфе первом «Понятие, значение и функции принципов в системе налогообложения доходов физических лиц» отмечено, что принципы налогообложения на доктринальном уровне исторически формировались как элемент идеологии и были положены в основу налоговых систем в большинстве европейских государств и США. В России общие принципы налогообложения нашли свое закрепление в статье 3 НК РФ «Основные начала законодательства о налогах и сборах».

Несмотря на различия в подходах к значению и сущности принципов среди ученых-исследователей экономистов и юристов, а также отчасти декларативную направленность, принципы задают ориентиры развития для всего комплекса налоговых правоотношений, лежат в основе налоговой политики государства, определяют направления деятельности субъектов налогового права – налоговых органов и налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов. Построение правовой нормы в соответствии с принципами, которые лежат в ее основе являются важнейшим проявлением демократических начал в обществе, способствует развитию доверия и укреплению взаимоотношений между государством и частными субъектами.

Необходимость общих принципов налогообложения наглядно проявляется в выполняемых ими функциях. Функции общих принципов налогообложения показывают их предназначение. Общие принципы налогообложения и в России выполняют следующие функции: установление основ налоговой системы страны; непосредственное регулирование налоговых отношений; указание вектора их развития; обеспечение стабильности правового регулирования; ограничение налоговой политики государства правом.

Принципы налогообложения доходов физических лиц выполняют такие функции как: защита физических лиц, обеспечение и охрана прав и законных интересов физических лиц. Принципы обеспечивают гарантии социальной защиты физических лиц при налогообложении.

Во втором параграфе «Классификация и правовая характеристика принципов налогообложения доходов физических лиц» проведенный соискателем сравнительно-правовой анализ классификаций и их оснований позволил сформировать точку зрения о том, что единства позиций в этом вопросе среди ученых не наблюдается. Приведена авторская классификация принципов налогообложения доходов физических лиц.

Последовательный анализ принципов, закрепленных законодателем в Налоговом кодексе Российской Федерации, показал, что их группировка по подпунктам не имеет логической связанности, а в целом они не имеют признака системности. В связи с чем соискателем дополнена система основных начал законодательства о налогах и сборах и предложена авторская редакция статьи 3 НК РФ.

Проведенное исследование позволило автору сделать вывод о том, что правовая идея, концепция, закрепленная в нормах права, остается существовать только в области правового учения, доктрины, если в ее основе не лежат принципы как основные направления развития права. Принципы отражают закономерности развития общества и государства, объективно сложившихся общественных отношений. Принципы, складываясь в определенных общественных отношениях, развиваются и совершенствуются

вместе с развитием общества, государства и права. Устанавливая систему принципов, не правильным было бы говорить о том, что нужно в корне менять существующую налоговую систему, но стремиться к ее сбалансированности, обоснованности, унификации налогового законодательства необходимо.

Обоснована необходимость принятия Федерального закона «О принципах организации налогообложения в Российской Федерации», целью которого является разрешение проблем в области налогового федерализма и реализации налоговой политики, что соответствует требованиям части 3 статьи 75 Конституции РФ, которая предписывает установление общих принципов налогообложения и сборов федеральным законом.

В третьем параграфе «Соотношение обязанностей, гарантий и свобод в налогообложении доходов физических лиц» автор, опираясь на положение о том, что одним из важнейших условий решения наиболее социально значимых задач в государстве является упрочение конституционных основ, обеспечение законных интересов граждан (налогоплательщиков) и юридических лиц выявляет и доказывает: права, гарантии и свободы граждан в налоговых правоотношениях соотносятся друг с другом как единое целое. Невозможно осуществлять права в налогообложении без реализации свобод и действия гарантий со стороны государства.

Автор обосновывает положение о том, что гарантии в налоговом праве – это установленные Конституцией Российской Федерации, Налоговым кодексом Российской Федерации, иными нормативными правовыми актами правила, условия и процедуры, обеспечивающие реализацию прав, свобод, а также защиту прав, свобод и законных интересов налогоплательщиков, в связи с уплатой налогов и сборов.

Отсутствие гарантий в налоговых правоотношениях, наложение запретов на свободы, неизменно повлечет беззаконие, негативно отразится на росте налоговых споров в судах различных инстанций.

В третьей главе «Совершенствование законодательства о налогах и сборах в области налогообложения доходов физических лиц» автор

проводит комплексное исследование налоговых льгот и иных налоговых освобождений при налогообложении доходов физических лиц, исследование зарубежного опыта при налогообложении доходов физических лиц и вносит предложения по совершенствованию законодательства о налогах и сборах в области налогообложения доходов физических лиц.

В первом параграфе «Правовые и организационные основы совершенствования законодательства о налогах и сборах в области налогообложения доходов физических лиц», исследуя вопросы государственного регулирования налогообложения доходов физических лиц, соискатель высказывает точку зрения о том, что основными причинами неопределенности правового регулирования является: нестабильность законодательства о налогах и сборах; несовершенство юридической техники; отсутствие научно обоснованных взглядов, единых подходов и принципов при налогообложении доходов физических лиц и др.

Проведенное исследование позволило автору сформулировать предложения, направленные на совершенствование законодательства о налогах и сборах в области налогообложения доходов физических лиц.

Во втором параграфе «Правовая основа установления и применения налоговых льгот и иных налоговых освобождений при налогообложении доходов физических лиц» последовательно исследуются налоговые льготы и иные налоговые освобождения с доходов, предусмотренные статьями 215, 217, 218-221 НК РФ, как единый социально-правовой механизм, гарантированный государством налогоплательщику – физическому лицу при налогообложении.

Проведенный анализ системы вычетов и освобождений по налогу на доходы физических лиц привел автора к выводу, что данная система является весьма сложной и запутанной и не позволяет налогоплательщику в должной мере воспользоваться предоставленными законом преференциями. Автор вносит предложения по унификации рассматриваемой системы путем сокращения доходов, не подлежащих налогообложению.

Проанализировав правовую природу вычетов и освобождений, соискатель делает вывод о том, что данные социально-правовые механизмы имеют ряд общих признаков с налоговыми льготами. Налоговые льготы, налоговые вычеты и иные налоговые освобождения доходов физических лиц есть не что иное как установленный государством и закрепленный в нормах Конституции Российской Федерации социально-правовой механизм, основанный на принципах налогового права.

В третьем параграфе «Зарубежный опыт налогообложения доходов физических лиц» проводится анализ налогообложения доходов физических лиц в наиболее развитых странах Запада (на примере Великобритании, Франции, ФРГ и др.) и США. Исследование показало, что законодательство о налогах и сборах наиболее развитых стран Европы и Америки имеет свои особенности в определении и установлении элементов правового механизма налога на доходы физических лиц. Налог с доходов физических лиц во всех исследуемых зарубежных странах имеет существенное значение для формирования бюджетов страны, независимо от государственного устройства, порядка и механизма его взимания.

Проведенный анализ научной литературы и отдельных нормативных актов о налогообложении доходов физических лиц показал, что в зарубежных странах плательщиками налога на доходы физических лиц могут выступать не только физическое лицо, но и супружеская пара или даже семья. Исследование зарубежного опыта налогообложения доходов физических лиц позволило сделать вывод о том, что порядок исчисления, а также порядок и способы уплаты налога в Российской Федерации и за рубежом во многом схожи, различия в основном касаются сроков уплаты налога с доходов физических лиц, ставок налога и некоторых особенностей в порядке исчисления. Тем не менее, за рубежом имеет место общая тенденция по сокращению перечня доходов, не подлежащих налогообложению, что позволяет увеличить размер стандартных налоговых вычетов, унифицировать освобождения и вычеты по налогу на доходы физических лиц, упростить систему контроля.

В **заключении** подведены итоги, сформулированы основные выводы и предложения автора по исследуемой проблеме.

По теме диссертации автором опубликованы следующие работы:

Научные статьи, опубликованные в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях, рекомендованных ВАК Минобрнауки России

1. Терехина А.П. Роль и значение категории «налоговая льгота» в налоговых правоотношениях//Финансовое право, 2010, № 12, - 0,6 печ.л.

2. Терехина А.П. Система и принципы налогообложения доходов физических лиц в наиболее развитых странах //Финансовое право, 2010, № 11- 0,6 печ.л.

Статьи, опубликованные в иных научных журналах:

3. Терехина А.П. Камеральные и выездные налоговые проверки//М.: Вестник Арбитражного суда города Москвы, 2007, № 1 – 0,4 печ.л.

4. Терехина А.П. Ответственность за нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения//М.: Вестник Арбитражного суда города Москвы, 2007, № 3 - 0,5 печ.л.

5. Терехина А.П. Налоговая политика государства в области налогообложения физических лиц //М.: Вестник Арбитражного суда города Москвы, 2010, № 6 - 0,5 печ.л.

6. Терехина А.П. Концепция развития семейного налогообложения// Сборник научных статей профессорско-преподавательского состава, аспирантов и соискателей ВГНА Минфина России. М., 2010, № 1 - 0,6 печ.л.

7. Терехина А.П. Правовое положение и система налогообложения иностранных физических лиц на территории РФ//Вестник ВГНА Минфина России, 2010, № 2 - 0,6 печ. л.

8. Терехина А.П. Контроль налоговых органов за налогообложением физических лиц//Сборник научных статей профессорско-преподавательского состава, аспирантов и соискателей ВГНА Минфина России. М., 2011, № 1 - 0,5 печ.л.