**Содержание**

Введение

1. Налоговые правоотношения: сущность, признаки и виды

1.1 Становление налоговых правоотношений

1.2 Признаки налоговых правоотношений

1.3 Виды налоговых правоотношений

2. Участники налоговых правоотношений

3. Содержание налоговых правоотношений

Заключение

Список использованной литературы

#

**Введение**

Налоги являются главным инструментом перераспределения доходов и обеспечивают мобилизацию финансовых ресурсов. Вполне очевидно, что вопросы правового регулирования налогообложения в настоящее время относятся к числу наиболее актуальных в экономической и социальной жизни России. Налоговое регулирование является одной из форм управления рыночной экономикой. Проведение рыночных преобразований в России невозможно без создания эффективной системы налогообложении.

Существенные изменения в российской системе налогообложения начались в 1990 г., но становление налоговой системы и регулирующего его законодательства продолжается и по сей день. В частности, с 1 января 1999 г. вступила в законную силу часть первая Налогового кодекса РФ, а с 1 января 2001 г. введена в действие часть вторая Кодекса, что, впрочем, не повлекло за собой стабилизации налогового законодательства. С 1 января 2005 г. вступил в силу ряд законов, существенно изменивших систему налогов и сборов, порядок исчисления и уплаты обязательных платежей, систему и компетенцию участников налоговых правоотношений.

Налоговые правоотношения в принципе, и в России в частности, можно с уверенностью отнести к одному из старейших видов публично-правовых отношений. Как известно из общей теории права, налоги – один из основных признаков государства. Они всегда являлись важнейшим, хотя и не единственным, источником покрытия государственных расходов, связанных с осуществлением им публично-правовых функций.

Выделение круга участников (субъектов) налоговых правоотношений дает особое теоретическое и практическое значение, поскольку они и их деятельность входят в сферу правового регулирования законодательства о налогах и сборах. В связи с этим они наделяются правовым статусом, образуемым совокупностью прав (с механизмом, гарантирующим их реализацию), обязанностей и ответственности за их неисполнение (ненадлежащее исполнение).

В данной работе мы постараемся наиболее полно осветить тему участников налоговых правоотношений. Для этого нам потребуется решить ряд задач:

* выявление сущности налоговых правоотношений как таковых;
* рассмотрение субъектов этих отношений;
* анализ содержательной части налоговых правоотношений (права и обязанности участников).

**1. Налоговые правоотношения: сущность, признаки и виды**

##

## 1.1 Становление налоговых правоотношений

При исследовании вопроса о возникновении налогов, а соответственно, и налоговых отношений, большинство ученых придерживаются позиции, согласно которой возникновение и развитие налоговых отношений шло по пути эволюции даннических отношений.[[1]](#footnote-1) Еще В.О.Ключевский выделял среди налогов Древней Руси дань и пошлины.[[2]](#footnote-2) При этом дань существовала и до возникновения государства, в виде контрибуции – платы покоренных племен своим победителям. По мнению В.М.Пушкаревой, дань с побежденного народа – одна из первичных форм налога. В то же время, она отмечает, что "конечно, дань не являлась в прямом смысле налогом, но она – источник, из которого берут начало современные налоги"[[3]](#footnote-3). Как правило, под термином дань, употребляемым во многих исторических источниках, понималась некая совокупность платежей, а не конкретный налог. В эпоху объединения Древнерусского государства, начавшегося с конца IX века, дань была основным источником доходов казны. Однако правовое оформление ее взимания могло быть различным. Так, на завоеванных князем Олегом землях древлян, северян и радимичей дань в IX-X вв. на племена возлагалась по великокняжескому произволу, могла быть существенно изменена и увеличена, что нередко приводило к вооруженным восстаниям. В то же время, в отношении земель северо-западных племен (чудь, словене, часть кривичей, меря и весь), призвавших Рюриков род на княжение в 862 году, речь идет уже не о произвольном обложении данью, а об узаконенном сборе налогов. Олег "оустави дани" северо-западным племенам, как подобает законодателю, но не завоевателю.[[4]](#footnote-4)

Так где же грань, определяющая возникновение собственно налоговых отношений из отношений между народом и властью, носящих даннический характер? Для ответа на поставленный вопрос необходимо определить характерные черты объекта, по поводу которого возникают указанные отношения, – налога. Данному вопросу были посвящены труды многих авторов, как современных, так и являющихся основателями отечественной финансовой науки, на основе которых представляется возможным выделить три важнейших признака налога:[[5]](#footnote-5)

1) социальная обусловленность (обусловленность необходимостью удовлетворения общественных потребностей);

2) безвозвратное и безвозмездное отчуждение материальных благ в пользу публичных институтов;

3) взимание на законных основаниях.

Бесспорная черта налоговых платежей состоит в том, что они должны идти на удовлетворение публичных потребностей. В противном случае они носят не публичный, а частный характер и к государству не имеют никакого отношения.

О неразрывной связи налогов с государством и публичной властью говорили в конце XIX - начале XX вв. одни из основоположников отечественной теории налогообложения А.А.Исаев, А.А.Соколов, И.И.Янжул. Как отметил А.А.Исаев, "преобладание в финансовом строе налогов ставит частные хозяйства в зависимость от государства; этой зависимости дает содержание обязанность частных хозяйств уделять долю их доходов. Размеры этой доли, срок и порядок ее уплаты устанавливаются государством"[[6]](#footnote-6). По словам А.А.Соколова, "Налог взимается государственной властью на установленных законом основаниях. Существование налогов, в особенности же существование более или менее развитой налоговой системы, всегда предполагает существование более или менее организованной государственной власти, выполняющей известные публично-правовые функции"[[7]](#footnote-7). И.И.Янжул легальность, законность взимания налога считал одним из основных его признаков: "Всякое взимание сбора, основанное не на точном предписании закона, а на произволе исполнительной власти, не может считаться налогом".[[8]](#footnote-8)

Таким образом, мы подошли к такому важнейшему признаку налоговых отношений, как существование налоговых отношений только в правовой форме, т.е. только в виде правоотношений.

В теории права существует два подхода к определению правоотношения. Согласно первому, правоотношение не создается правом, а представляет собой урегулированные нормами права фактически существующие общественные отношения, в контроле за которыми заинтересовано государство.[[9]](#footnote-9) Например, отношения в сфере предпринимательской деятельности возникли задолго до того момента, когда возникли правовые акты, регулирующие данную сферу человеческих отношений. Как видим, согласно данному подходу право не создает общественные отношения, а только "регулирует" их. Однако, как отмечает О.Э.Лейст, право может и "искусственно создавать" такие отношения, как налоговые, процессуальные и другие публично-правовые.[[10]](#footnote-10) Таким образом, согласно второму подходу, правоотношение – это возникающее на основе нормы права общественное отношение. Именно данного подхода следует придерживаться при определении налогового правоотношения.

Следует отметить, что, несмотря на формирование в общественном сознании определенных элементов налоговой культуры, понимания необходимости уплаты налогов, каждый индивид в отдельности не горит желанием расстаться со своими деньгами в пользу государства. Как отмечает М.В.Карасева, индивидуум не заинтересован вносить подати в государственную казну, ибо такой акт связан с непосредственным ущемлением его "собственного кошелька".[[11]](#footnote-11) Уплата налога связана с переходом части собственности налогоплательщика в собственность государства, в чем у налогоплательщика нет индивидуальной заинтересованности, поскольку, как было отмечено выше, уплата налога не влечет предоставления налогоплательщику определенного встречного материального (либо нематериального) блага от государства. Учитывая то, что общественные отношения представляют собой реальное взаимодействие в социальном пространстве людей, наделенных определенными сознанием и волей, преследующих своими действиями определенные цели, можно прийти к выводу, что установление фактических (не оформленных в правовой форме) общественных отношений между налогоплательщиком и публичными институтами просто невозможно, поскольку налогоплательщик не преследует уплатой налога каких-либо для себя целей и, как следствие, не совершает волевого акта, направленного на установление фактических отношений.

Таким образом, налоговые отношения могут существовать только при наличии соответствующего закона о налоге и только в правовой форме. Тезис о существовании налоговых правоотношений только в правовой форме был выдвинут еще в советское время и убедительно доказан С.Д.Цыпкиным[[12]](#footnote-12), являвшимся одним из немногих ученых того времени, посвятивших свою научную деятельность вопросам правового регулирования налоговых отношений.

##

## 1.2 Признаки налоговых правоотношений

Налоговые правоотношения обладают всеми признаками, свойственными для правоотношений вообще:

1) Налоговые правоотношения возникают, изменяются или прекращаются только на основе правовых норм.

2) Налоговые правоотношения представляют собой юридическую связь между конкретными субъектами. Эта связь устанавливается через их субъективные права и обязанности. "Если не определить содержание субъективных прав и обязанностей, из которых состоит правоотношение, то и само правоотношение остается бессодержательным"[[13]](#footnote-13).

3) Налоговые правоотношения носят волевой характер. Во-первых, потому что через нормы права в них отражается государственная воля, во-вторых, в силу того, что даже при наличии юридической нормы правоотношение не может автоматически появиться, а затем функционировать без волеизъявления его участников, по крайней мере, одного из них. Однако здесь следует отметить, что зачастую воля налогоплательщика и воля государства не совпадают, о чем свидетельствуют многочисленные факты уклонения от уплаты налогов;

4) Налоговые правоотношения охраняются (поддерживаются, гарантируются) мерами государственного воздействия. Важно отметить, что к данному воздействию относятся не только меры принуждения, "возможность применения которых обусловлена наличием правонарушения"[[14]](#footnote-14), но и иные меры. В первую очередь это наличие контроля со стороны государства (налогового контроля) за исполнением налогоплательщиками их обязанностей. Также к ним можно отнести способы обеспечения исполнения налогоплательщиком налоговой обязанности (гл.11 НК РФ); направление налогоплательщику требования на уплату налога (гл.10 НК РФ); предоставление отсрочки, рассрочки уплаты налога, налоговый кредит (гл.9 НК РФ) и др. Поскольку меры государственного принуждения связаны с существенным ограничением прав налогоплательщиков (в первую очередь права распоряжения своим имуществом) – это всегда крайние меры, и всегда необходимо, в целях обеспечения стабильности в обществе и поддержания доверия к государству, сначала использовать все иные возможности с целью ненарушения баланса публичных и частных интересов в налоговых правоотношениях.

5) Налоговые правоотношения отличаются индивидуализированностью субъектов, строгой определенностью их взаимного поведения, персонификацией прав и обязанностей.

Основным законодательным актом, регулирующим налоговые правоотношения, является Налоговый кодекс РФ (части 1 и 2). Он не определяет понятие "налоговые правоотношения", однако в некоторых статьях оперирует им (ст.ст.21, 33, 57 часть 1 НК РФ). Вместо этого в НК РФ предлагается другая терминология – "отношения, регулируемые законодательством о налогах и сборах". Налоговый кодекс РФ в ст.2 определяет их как властные отношения, включающие в себя: отношения по установлению и введению налогов и сборов в РФ; отношения по взиманию налогов и сборов; отношения, возникающие в процессе налогового контроля; отношения, возникающие в процессе обжалования актов налоговых органов, действий (бездействий) их должностных лиц; отношения, возникающие в процессе привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. Относительно последней группы правоотношений следует отметить существующий парадокс: данная группа правоотношений регулируется двумя кодексами – НК РФ и КоАП РФ.

##

## 1.3 Виды налоговых правоотношений

В теории права правоотношения принято делить: в зависимости от правовой функции – на регулятивные и охранительные (по функциям, выполняемым нормами права); на имущественные и организационные (по объекту); материальные и процессуальные (по характеру правовых норм). Следует отметить, что деление на регулятивные и охранительные правоотношения присуще как материальным, так и процессуальным правоотношениям.

Регулятивные правоотношения складываются на основе регулятивных юридических норм, они устанавливают субъективные юридические права и обязанности.[[15]](#footnote-15) В основе регулятивного правоотношения лежат правомерные действия людей (совершение сделок, подача заявления о зачете либо возврате излишне уплаченного налога или сбора), а также события, т.е. обстоятельства, протекающие независимо от воли субъекта. Например, стихийное бедствие может являться основанием для возникновения целого ряда конкретных налоговых правоотношений, связанных с предоставлением отсрочки, рассрочки или налогового кредита. Регулятивные правоотношения составляют основную массу отношений в налогово-правовой сфере.

Регулятивные правоотношения делятся на правоотношения активного и пассивного типа. Налоговые правоотношения активного типа складываются на основе обязывающих налогово-правовых норм и характеризуются тем, что возлагают на лицо обязанность положительного содержания, т.е. совершить определенное действие. При этом "интересы управомоченной стороны удовлетворяются только в результате совершения положительных действий обязанным субъектом". Например, отношения, связанные с постановкой на учет налогоплательщиков (ст.ст.23, 83, 84 НК РФ), в которых интерес налогового органа, а точнее интерес государства в лице налогового органа, будет "удовлетворен" в результате совершения налогоплательщиком определенных действий. Основная масса регулятивных налоговых правоотношений – это отношения активного типа, что следует из главного содержания налогового правоотношения, заложенного в Конституции РФ, – обязанности налогоплательщиков уплачивать законно установленные налоги и сборы (ст.57). Однако это вовсе не означает, что в данных правоотношениях обязанной стороной всегда является налогоплательщик. Например, в отношениях по возврату налогоплательщикам излишне взысканных либо уплаченных налогов (сборов, пеней, штрафов) обязанной стороной выступает государство в лице налоговых органов, принимающих решение о возврате указанных сумм (ст.ст.78, 79, 176, 203 НК РФ).

Налоговые правоотношения пассивного типа – это отношения, выражающие статическую функцию права. Они складываются на основе управомачивающих и запрещающих налогово-правовых норм, рассматриваемых в единстве. Данный тип правоотношений характеризуется тем, что положительные действия совершаются управомоченным, а на обязанное лицо возлагается обязанность пассивного содержания, т.е. воздержаться от совершения каких-либо действий и не препятствовать управомоченному лицу в осуществлении его права.

Охранительные налоговые правоотношения "возникают тогда, когда нарушены права и не исполнены обязанности, когда права и интересы участников правоотношений или каждого лица, всего общества нуждаются в правовых мерах защиты со стороны государства"[[16]](#footnote-16). Они являются вспомогательными по отношению к регулятивным налоговым правоотношениям. К налоговым правоохранительным правоотношениям относятся те, которые возникают в связи с нарушениями регулятивных налогово-правовых норм. Учитывая то, что задачей охранительных норм является защита права управомоченного лица, заложенного в регулятивной норме, следует, что в налоговых охранительных правоотношениях реализуется санкция юридической нормы, обеспечивающая защиту права государства на часть имущества налогоплательщика, получаемого в виде налога (сбора).

Налоговые правоотношения подразделяются также на имущественные и организационные. Понятие имущественных и организационных отношений достаточно глубоко исследовано в литературе, в первую очередь, по вопросам гражданского и административного права. Как отмечает Ю.К.Толстой, именно исходя из деления правоотношений на имущественные и организационные, в середине прошлого столетия выдвигались предложения провести размежевание гражданского и административного права, признав, что гражданское право регулирует имущественные, а административное право – организационные отношения, хотя последние и могут быть направлены на имущественные цели.[[17]](#footnote-17)

Имущественный характер налоговых правоотношений следует как из содержания налоговой обязанности, закрепленной в ст.57 Конституции РФ, так и из самого определения налога, данного в ст.8 НК РФ. Данная черта выделяется практически всеми специалистами по финансовому и налоговому праву, а также отмечалась Конституционным Судом РФ.

Под организационными правоотношениями понимаются такие "построенные на началах координации и субординации социальные связи, которые направлены на упорядочение (нормализацию) иных общественных отношений, действий их участников, либо формирование социальных образований"[[18]](#footnote-18).

Организационные налоговые отношения носят вспомогательный характер по отношению к имущественным налоговым отношениям, которые следует считать "организуемыми налоговыми отношениями". К организационным налоговым правоотношениям относятся все правоотношения, которые не связаны непосредственно с выполнением налогоплательщиком его обязанности по внесению налога в бюджет, но служат в качестве вспомогательных для выполнения этой цели.

Таким образом, представляется возможным определить налоговые правоотношения как организационно-имущественные.

**2. Участники налоговых правоотношений**

Субъектами (участниками) налогового правоотношения выступают лица, наделенные субъективными налоговыми правами и обязанностями, и фактически участвующие в конкретном налоговом правоотношении. Вступая в налоговое правоотношение, субъект налогового права реализует свою правосубъектность.

В соответствии со ст. 9 НК РФ к участникам налоговых правоотношений относятся:

1) организации и физические лица, признаваемые налогоплательщиками или плательщиками сборов;

2) организации и физические лица, признаваемые налоговыми агентами;

3) налоговые органы (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальные органы);

4) таможенные органы (федеральный орган исполнительной власти, полномоченный по контролю и надзору в области таможенного дела, подчиненные ему таможенные органы РФ);

5) государственные органы исполнительной власти и исполнительные органы местного самоуправления, другие уполномоченные ими органы, должностные лица и организации, осуществляющие в установленном порядке прием от налогоплательщиков (плательщиков сборов) денежных средств в счет уплаты налогов (сборов) и их перечисление (перевод) в бюджеты (далее – сборщики налогов и сборов);

6) органы государственных внебюджетных фондов.

Высказано мнение, согласно которому ст.9 НК РФ содержит исчерпывающий субъектный состав участников налоговых правоотношений, а такие лица, как свидетели, эксперты, банки и др., будучи наделенные Налоговым кодексом определенными правами и обязанностями, не являются субъектами налоговых правоотношений, поскольку их участие носит эпизодический характер и (или) они не имеют собственного интереса в отношениях по уплате и взиманию налогов.[[19]](#footnote-19) С данной позицией согласиться нельзя, поскольку налоговое законодательство наделяет указанные лица налоговой правосубъектностью, определяет совокупность их прав и обязанностей. Конкретное лицо следует рассматривать в качестве субъекта правоотношения не в зависимости от "эпизодичности" его участия в нем, а от наличия самого факта реализации своей правосубъектности при вступлении в данное правоотношение.

На мой взгляд, перечень участников, указанный в ст.9 НК РФ не исчерпывает субъектный состав налоговых правоотношений. Следует согласиться с мнением авторов, выделяющих в налоговых правоотношениях в качестве обязательного субъекта государство, поскольку налоговая обязанность у налогоплательщика возникает именно перед государством, а не его органами. Именно в отношениях между плательщиком и государством удовлетворяется имущественный интерес публичного субъекта за счет изъятия в денежной форме части имущества физического лица или организации.[[20]](#footnote-20)

Государство и лица, указанные в ст.9 НК РФ, в первую очередь относятся к субъектам налоговых материальных правоотношений. В теории налогового права существует подход, согласно которому исходя из правосубъектности противоположных сторон налогового правоотношения производится деление субъектов налоговых правоотношений на публичных и частных.[[21]](#footnote-21) Исходя из того, что в налоговом правоотношении обязательно присутствует публичный субъект, наделенный властными полномочиями, налоговое правоотношение является властеотношением.

Наиболее полной и логичной представляется классификация, предложенная И. И. Кучеровым, выделившим следующие группы участников:[[22]](#footnote-22)

1) субъекты, наделенные компетенцией по установлению и введению налогов (органы представительной власти). Согласно принципу разделения властей прерогативой представительных органов власти (органов законодательной власти Российской Федерации, ее субъектов и административно-территориальных образований) являются установление и введение в действие налогов и сборов (ст. 71, 72, 132 Конституции РФ). При этом согласно ст. 104 Конституции РФ законопроекты о введении или отмене налогов, освобождении от их уплаты, другие законопроекты, предусматривающие расходы, покрываемые за счет федерального бюджета, могут быть внесены только при наличии заключения Правительства РФ;

2) субъекты, на которых в соответствии с законодательством о налогах и сборах возложена обязанность по уплате налогов (сборов) в бюджет или внебюджетный фонд (налогоплательщики и плательщики сборов). К их числу относятся организации и физические лица, на которых в соответствии с налоговым законодательством возложена обязанность по уплате соответственно налогов и (или) сборов;

3) субъекты, содействующие уплате налогов и сборов (налоговые агенты, банки и сборщики налогов).

Налоговыми агентами являются лица, на которых в соответствии с налоговым законодательством возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов и сборов (ст. 24 НК РФ).

Банками в соответствии с законодательством о налогах и сборах признаются кредитные организации, имеющие лицензию на осуществление банковских операций, обязанные в соответствии с законодательством о налогах и сборах исполнять платежные поручения своих клиентов – налогоплательщиков (плательщиков сборов) и налоговых агентов о перечислении налогов и сборов, а также решение налогового органа о взыскании налогов за счет денежных средств налогоплательщика или налогового агента в порядке установленной законодательством очередности (ст. 60 НК РФ).

Сборщиками налогов и (или) сборов являются государственные органы, органы местного самоуправления, другие уполномоченные органы и должностные лица и организации, которые осуществляют прием от налогоплательщиков и (или) плательщиков сборов средств в уплату налогов и (или) сборов и перечисление их в бюджет. Права, обязанности и ответственность сборщиков налогов и (или) сборов определяются НК РФ, федеральными законами и принятыми в соответствии с ними законодательными актами субъектов РФ и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления о налогах, и (или) сборах (ст. 25 НК РФ);

4) субъекты, содействующие налоговому администрированию (органы регистрации, эксперты, специалисты, переводчики, понятые и свидетели).

К органам регистрации относятся:

• органы, которые осуществляют регистрацию организаций и индивидуальных предпринимателей;

• органы, лицензирующие деятельность частнопрактикующих нотариусов, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты;

• органы, регистрирующие физических лиц по месту жительства;

• органы, осуществляющие регистрацию актов гражданского состояния физических лиц;

• органы, осуществляющие учет и (или) регистрацию недвижимого имущества;

• органы опеки и попечительства, воспитательные, лечебные учреждения, учреждения социальной защиты населения и иные аналогичные учреждения;

• органы (учреждения), уполномоченные совершать нотариальные действия и частнопрактикующие нотариусы;

• органы, осуществляющие учет и (или) регистрацию пользователей природными ресурсами, а также лицензирование деятельности, связанной с пользованием этими ресурсами (ст. 85 НК РФ).

Обязанностью указанных органов является, в частности, предоставление налоговым органам информации, необходимой для взимания налогов и осуществления налогового контроля.

Экспертами признаются лица, обладающие специальными познаниями в науке, искусстве, технике или ремесле, которые необходимы для разъяснения вопросов, возникающих в процессе осуществления налогового контроля (ст. 95 НК РФ).

Специалистами являются лица, обладающие специальными знаниями и навыками, не заинтересованные в исходе дела, которые привлекаются в необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля (ст. 96 НК РФ).

Переводчиками являются не заинтересованные в исходе дела лица, владеющие языком, знание которого необходимо для перевода (ст. 97 НК РФ).

Понятыми могут быть приглашены любые не заинтересованные в исходе дела физические лица. Не допускается участие в качестве понятых должностных лиц налоговых органов. Понятые обязаны удостоверить в протоколе факт, содержание и результаты процессуальных действий, производившихся в их присутствии (ст. 98 НК РФ).

В качестве свидетеля для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля. Запрещается допрос налоговыми органами в качестве свидетелей лиц, получивших информацию в связи с исполнением профессиональных обязанностей (например, адвокат, аудитор – перечень лиц, для которых полученная информация составляет профессиональную тайну, не является замкнутым) (ст. 90 НК РФ);

5) субъекты, осуществляющие налоговое администрировании (финансовые органы, суды и иные органы, уполномоченные решать вопросы об отсрочке и рассрочке уплаты налогов и сборов, налоговые органы, таможенные органы, органы государственных внебюджетных фондов).

К органам государственных внебюджетных фондов относятся Пенсионный фонд России, Фонд обязательного медицинского страхования РФ, Фонд социального страхования РФ и их подразделения (отделения). Ранее органы государственных внебюджетных фондов были призваны контролировать своевременность и полноту уплаты страховых взносов, при этом согласно ст. 34 НК РФ они пользовались правами и несли обязанности налоговых органов. Однако, несмотря на то, что из числа участников налоговых правоотношений государственные внебюджетные фонды не исключены (ст. 9 НК РФ), с 1 августа 2004 г. из первой части Кодекса изъяты почти все упоминания о них, а ст. 34 изложена в новой редакции. По сути, единственной нормой НК РФ, упоминающей о государственных внебюджетных фондах, которой они должны были придерживаться, являлось положение ст. 78, где говорится о зачете или возврате излишне уплаченных сумм. Однако в настоящее время статус органов государственных внебюджетных фондов неоднозначно определяется в главах НК РФ.

Так, новой редакцией п. 3 ст. 72 НК РФ, вступившей в силу 1 января 2005 г. установлено, что правила, предусмотренные гл. 11 НК РФ «Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов», за исключением ст. 76 и 77, применяются также в отношении способа обеспечения исполнения обязательств по уплате налогов в государственные внебюджетные фонды. При этом также установлено, что органы государственных внебюджетных фондов пользуются правами и несут обязанности налоговых органов. Согласно же п. 7 ст. 61 органы государственных внебюджетных фондов пользуются правами и несут обязанности финансовых органов, предусмотренные гл. 9 «Изменение срока уплаты налога и сбора, а также пени»;

6) субъекты, осуществляющие правоохранительную функцию в сфере налогообложения (органы внутренних дел, органы прокуратуры).

Статья 36 НК РФ определяет полномочия органов внутренних дел. В частности, по запросу налоговых органов органы внутренних дел участвуют вместе с налоговыми органами в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках. При выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных НК РФ к полномочиям налоговых органов, органы внутренних дел обязаны в десятидневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения. Для реализации указанных полномочий органов внутренних дел в налоговой сфере создана Федеральная служба по экономическим и налоговым преступлениям МВД России, являющаяся самостоятельным структурным подразделением центрального аппарата МВД России (ныне – департамент экономической безопасности МВД России).

Органы прокуратуры включают прокуратуру РФ, прокуратуры субъектов, приравненные к ним военные и другие специализированные прокуратуры, а также прокуратуры городов и районов. В соответствии со ст. 77 НК РФ прокуроры санкционируют арест имущества, т. е. действия налоговых и таможенных органов по ограничению прав собственности налогоплательщиков-организаций в отношении их имущества;

7) субъекты, рассматривающие дела и исполняющие решения о взыскании налоговых санкций (судебные органы и органы принудительного исполнения).

Судебные органы включают суды общей юрисдикциии арбитражные суды. В налоговых правоотношениях суды общей юрисдикции представлены районными судами, которые рассматривают дела о взыскании налоговых санкций по иску налоговых органов к физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями. Дела о взыскании налоговых санкций поиску налоговых органов к организациям и индивидуальным предпринимателям рассматриваются арбитражными судами субъектов Российской Федерации (ст. 105 НК РФ).

Органы принудительного исполнения представлены в налоговых правоотношениях подразделениями (службами) Министерства юстиции Российской Федерации и органов юстиции субъектов Российской Федерации. Непосредственное исполнение вступивших в законную силу решений судов о взыскании налоговых санкций производится судебными приставами-исполнителями. При этом отдельные субъекты могут быть отнесены одновременно к нескольким группам. Так, банки не только исполняют поручения своих клиентов на уплату налогов, но и осуществляют администрирование, в частности контролируют постановку организаций и индивидуальных предпринимателей на налоговый учет при открытии ими счета, а также являются налогоплательщиками и налоговыми агентами.

#

# 3. Содержание налоговых правоотношений

Определив круг субъектов налоговых правоотношений, обратимся к анализу содержания налоговых правоотношений.

В теории права в правоотношениях выделяют юридическое содержание (права и обязанности сторон) и материальное содержание (фактическое поведение, действия участников правоотношений).[[23]](#footnote-23) В налоговых правоотношениях в качестве основного юридического содержания следует выделить обязанность налогоплательщика внести в бюджет определенную законом денежную сумму, в то время как государство (в лице уполномоченных органов) в праве потребовать от налогоплательщика выполнения данной обязанности. Заметим, однако, что налоговое законодательство также определяет и совокупность обязанностей государства перед налогоплательщиками.

Исходя из производного, вспомогательного характера налоговых процессуальных правоотношений следует, что субъективные права и обязанности их участников "в конечном счете предопределены лишь одним - содержанием и потребностью реализации материально-правовых норм и соответствующих им материально-правовых отношений"[[24]](#footnote-24).

Права и обязанности сторон, составляющие юридическое содержание налогового процессуального правоотношения, в первую очередь отражают порядок возможного или должного поведения, взаимодействия субъектов, т.е. определяют юридическую процедуру. Как отмечает Е.Г.Лукьянова, специфическая особенность процессуального правоотношения заключается в том, что в нем отчетливо проявляется npoцедурный характер взаимодействия субъектов. Границы возможного поведения субъекта процессуального правоотношения очерчены не только предметом возможного поведения, т.е. тем, что дозволено делать, но и тем, как, каким образом, в какой последовательности, в какое время возможно собственное активное поведение. Аналогичными дополнительными компонентами наделена и юридическая процессуальная обязанность как необходимая мера должного поведения субъектов процессуального правоотношения.[[25]](#footnote-25)

Ранее нами был отмечен динамический характер, подвижность, стадийность налоговых процессуальных правоотношений. Динамика процессуальных правоотношений обусловлена спецификой самой деятельности налогового органа. Налоговые органы, с момента постановки вопроса о принятии того или иного решения в отношении налогоплательщика до момента фактического принятия решения совершают, с целью достижения юридического результата, определенной последовательности различные процессуальные действия, собирают, накапливают, анализируют информацию, привлекают к участию различных факультативных субъектов, принимают различные процессуальные акты. Динамика налогового процессуального правоотношения определяет и его содержание, а именно то, что объем прав, обязанностей и ответственности участников налогово-процессуальных правоотношений, как правило, не бывает стабильным и в определенной мере изменчив на всем протяжении от момента постановки вопроса о принятии решения до момента фактического принятия решения и его исполнения.

Приведем пример: налоговое процессуальное правоотношение по взысканию с налогоплательщика задолженности в принудительном порядке. Налоговый орган вправе принять решение о взыскании задолженности за счет денежных средств на счете налогоплательщика и совершить действия, направленные на его исполнение только при условии предварительного направления налогоплательщику требования о погашении задолженности в добровольном порядке (п.1 ст.45, п.3 ст.46, ст.69 НК РФ).

Юридическое содержание налогового процессуального правоотношения определяет также наличие властных полномочий у лидирующего субъекта - налогового органа, являющегося органом исполнительной власти РФ. В теории государственного управления подчеркивалось, что для государственного органа все права, вытекающие из его задач и функций, не есть права в классическом понимании, т.е. такие, которые орган может использовать или не использовать исключительно по собственному усмотрению, а служение государству, т.е. в широком плане выполнение обязанностей перед ним. В связи с этим субъективные права государственных органов могут быть названы "права-обязанности". Как отмечает Ю.А.Тихомиров, "Публичная сфера предполагает соединение прав и обязанностей в формулу "полномочия" как правообязанность, которую нельзя не реализовать в публичных интересах"[[26]](#footnote-26). Таким образом, полномочия налогового органа представляют собой единство, синтез его прав и обязанностей.

Каждый государственный орган наделяется соответствующими полномочиями исходя из тех целей и задач, которые поставлены перед ним государством. При этом в процессуальных правоотношениях полномочия органов государства достигают наибольшей формализации. Деятельность ФНС РФ, ее полномочия регулируются Законом РФ "О налоговых органах Российской Федерации", Налоговым кодексом РФ (часть I), постановлением Правительства РФ N 506 от 30.09.2004 "Об утверждении положения "О Федеральной налоговой службе". Правовой статус территориальных органов Федеральной налоговой службы регламентируется приказом МФ РФ от 09.08.2005 N 101н.

В качестве основного налогового полномочия ФНС можно выделить: осуществление контроля и надзора за соблюдением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, - за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей.

Обратим внимание на то, что законодатель, назвав полномочия налоговых органов контрольно-надзорными, при этом нормативно не определил их разделение по содержанию. В теории права давно существует научная дискуссия на тему соотношения указанных понятий. Исследуя проблему, А.В.Ерицян считает, что мнения ученых по поводу содержания данных правовых терминов можно разделить на две следующие группы: 1) термины "контроль" и "надзор" тождественны (А.П.Алехин, А.А.Кармолицкий); надзор, осуществляемый органами государственного управления, является самостоятельным видом контрольно-надзорной деятельности органов исполнительной власти (Ю.М.Козлов, В.И.Туровцев, Н.Г.Салищева).[[27]](#footnote-27) О нечеткости в понятиях "надзор" и "контроль" пишет Д.М.Овсянко: "Некоторые органы исполнительной власти можно назвать контрольно-надзорными, так как в ряде случаев вряд ли вообще возможно отделить контрольные функции от надзорных... Поэтому в законодательстве не всегда четко проводится разграничение между контрольными и надзорными функциями"\*\*. По нашему мнению, упрек автора законодателю вполне правомерен, в том числе и в адрес налогового законодательства.

Кроме непосредственно контрольно-надзорных полномочий, к которым следует отнести полномочия по учету налогоплательщиков и проведению налоговых проверок, налоговые органы также наделены властными полномочиями по привлечению налогоплательщиков (иных обязанных лиц) к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах; принудительному исполнению налогоплательщиками их обязанности; изменению срока исполнения обязанности по уплате налога (сбора, пени); зачету и возврату излишне уплаченных налогоплательщиком либо излишне взысканных с налогоплательщика налоговым органом налогов, сборов, пеней, штрафов; рассмотрению жалоб налогоплательщиков.

Указанные властные полномочия налоговые органы реализуют путем принятия соответствующих процессуальных актов, которые являются результатом (как итоговым, так и промежуточным) деятельности налоговых органов и содержат предписания обязанным субъектам (например, требование о предоставлении документов - ст.ст.89, 93 НК РФ), либо закрепляют их правовой статус в налоговых правоотношениях (например свидетельство о постановке в налоговый учет - ст.84 НК РФ), либо фиксируют результат проведенных действий (например, акт налоговой проверки - ст.100 НК РФ), либо содержат решения по конкретной ситуации (например решение о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога - ст.61 НК РФ). Основным итоговым документом, фиксирующим реализацию властных полномочий налоговых органов, является именно решение. Всего Налоговый кодекс РФ предусматривает вынесение решений более чем в 20 случаях.

Деятельность налоговых органов в разрезе их властных полномочий регулируется достаточно большой группой ведомственных правовых актов ФНС РФ, как относящихся к нормативным, так и являющихся внутренними актами налогового ведомства. Данные правовые акты не создают новые полномочия для налоговых органов, а в большей степени посвящены регулированию различных процедур: определяют порядок осуществления действий налоговых органов в тех или иных налоговых процессуальных правоотношениях, а также определяют форму и содержание различных процессуальных документов. Они различаются по объему правового регулирования: могут определять процедуру, соответствующую как отдельному налоговому производству в целом, или регулируют только какую-то определенную часть (стадию или этап) налогового производства.

Следует отметить, что правовые акты ФНС РФ не могут противоречить НК РФ. На практике же они как дополняют и развивают положения Налогового кодекса, устраняя имеющиеся пробелы правового регулирования (например приостановка действий инкассовых поручений, составление протокола при рассмотрении жалобы налогоплательщика и др.), так и вступают с ним в противоречия (например приостановление выездных налоговых проверок), что, по мнению автора, вызывает необходимость более детального регулирования в НК РФ различных налоговых процедур.

Рассмотрев характеристики налогового правоотношения вообще и процессуальной его составляющей в частности, представляется возможным дать следующее определение налогового процессуального правоотношения:

Налоговое процессуальное правоотношение - это урегулированное процессуальными нормами налогового права общественное отношение, складывающееся по поводу разрешения налоговыми органами, а в предусмотренных законодательством случаях и иными государственными органами, индивидуально-конкретных дел в налоговой сфере.

В ходе осуществления правоприменительной деятельности налоговых органов складываются различные группы налогово-процессуальных правоотношений. Исходя из целевой направленности данной деятельности, представляется возможным выделить следующие группы налогово-процессуальных правоотношений, возникающих в связи:

1) с учетом налогоплательщиков;

2) изменением срока исполнения обязанности по уплате налога (сбора, пени);

3) возмещением излишне уплаченных (взысканных) налогов, сборов, пеней, штрафов;

4) рассмотрением жалоб налогоплательщиков на незаконные действия (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц;

5) налоговым контролем (налоговыми проверками);

6) принудительным исполнением налоговой обязанности;

7) привлечением к ответственности за налоговые правонарушения.

**Заключение**

Знание норм налогового права, наличие развитых навыков и умений их применения имеет важное значение не только для юристов и финансистов, практических работников, но и, как показывает практика, для всех категорий налогоплательщиков и иных обязанных лиц. Однако ознакомление с налоговым правом, глубокое его изучение связаны со многими трудностями: множественностью и противоречивостью действующих нормативных правовых актов; исключительной динамичностью регулируемых общественных отношений, а, следовательно, и самого массива законодательства; значительностью доли подзаконного ведомственного нормотворчества; неразрешенностью многих проблем правового регулирования налоговых правоотношений.

Как было показано, данная тема имеет весомое актуальное значение в российской практике. Исследование позволило нам разобраться в сущности налоговых правоотношений, рассмотреть многочисленные подходы ученых к этому вопросу. Центральной проблемой работы был вопрос участников налоговых правоотношений – здесь мы выяснили, что состав субъектов налоговых процессуальных правоотношений не является неизменным и постоянным. Он зависит от стадии процесса и характера совершаемых действий в ходе развития и движения процесса, оснований вступления в процесс тех или иных участников и конкретных обстоятельств дела. Также важным выводом должно стать то, что нет единого мнения по поводу перечня субъектов правоотношений, что также нашло отражение в работе.

Таким образом, можно с уверенностью сказать, что все задачи исследования были решены, а главная цель достигнута.

**Список использованной литературы**

Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 №146-ФЗ // Российская газета, № 148-149, 06.08.1998.

Алексеев С.С. Проблемы теории права. Курс лекций в двух томах. – Свердловск., 1972. Т.1.

Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. – СПб., 2003.

Ерицян А.В. Государственный контроль за соблюдением законодательства субъектами предпринимательской деятельности (теоретический аспект) // Государство и право. – 2002. – № 2.

Исаев А.А. Очерк теории и политики налогов. – М., 2004.

Карасева М.В. Финансовое правоотношение. – М. 2001.

Кирилина В.Е. Субъект налогового права как правовая категория // Финансовое право. – 2004. – №3.

Ключевский В.О. Сочинения в 9 т. Специальные курсы. – М., 1989. Т.VI.

Красавчиков О.А. Гражданские организационно-правовые отношения // Советское государство и право. – 1966. – № 10.

1. Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / Под ред. И. И. Кучерова. – М., 2001.

Лейст О.Э. Сущность права. Проблемы теории и философии права. – М., 2002.

Лукьянова Е.Г. Теория процессуального права. – М., 2003.

Матузов Н.И. Правовые отношения // Теория государства и права. Курс лекций / Под ред. Матузова Н.И. и Малько А.В. – М., 2000.

Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. – СПб., 2002.

Петров И.В. Государство и право Древней Руси (750-980 гг.). – СПб., 2003.

Процессуальные нормы и отношения в советском праве (в "непроцессуальных отраслях") / Под ред. Галаган. – Воронеж, 1985.

Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. – М., 2003.

Соколов А.А. Теория налогов. – М., 2003.

Студеникина М.С. Соотношение административного принуждения и административной ответственности // Советское государство и право. – 1968. – №9.

Тарасов И.Т. Очерки науки финансового права. – М., 2004.

Теория государства и права. Учебник для вузов / Под ред. Рассолова М.М., Лучина В.О., Эбзеева Б.С. – М., 2000.

Тихомиров Ю.А. Административное право и процесс. Полный курс. – М., 2004.

Толстой Ю.К. Гражданское право и гражданское законодательство // Правоведение. Известия ВУЗов. – 1998. – № 2.

Цыпкин С.Д. Правовое регулирование налоговых отношений в СССР. – М.

Янжул И.И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. – М., 2002.

1. Тарасов И.Т. Очерки науки финансового права. – М., 2004. [↑](#footnote-ref-1)
2. Ключевский В.О. Сочинения в 9 т. Специальные курсы. – М., 1989. Т.VI. С.158. [↑](#footnote-ref-2)
3. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. – М., 2003. С.75. [↑](#footnote-ref-3)
4. Петров И.В. Государство и право Древней Руси (750-980 гг.). – СПб., 2003. С.154-155. [↑](#footnote-ref-4)
5. Исаев А.А. Очерк теории политики налогов. – М., 2004. С.25-30. [↑](#footnote-ref-5)
6. Исаев А.А. Очерк теории и политики налогов. – М., 2004. С.29. [↑](#footnote-ref-6)
7. Соколов А.А. Теория налогов. – М., 2003. С.77. [↑](#footnote-ref-7)
8. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. – М., 2002. С.240. [↑](#footnote-ref-8)
9. Матузов Н.И. Правовые отношения // Теория государства и права. Курс лекций / Под ред. Матузова Н.И. и Малько А.В. – М., 2000., С.508-509. [↑](#footnote-ref-9)
10. Лейст О.Э. Сущность права. Проблемы теории и философии права. – М., 2002. С.22. [↑](#footnote-ref-10)
11. Карасева М.В. Финансовое правоотношение. – М., 2001. С.84. [↑](#footnote-ref-11)
12. Цыпкин С.Д. Правовое регулирование налоговых отношений в СССР. – М., С.28. [↑](#footnote-ref-12)
13. Теория государства и права. Учебник для вузов / Под ред. Рассолова М.М., Лучина В.О., Эбзеева Б.С. – М., 2000. С.326. [↑](#footnote-ref-13)
14. Студеникина М.С. Соотношение административного принуждения и административной ответственности // Советское государство и право. – 1968. – №9. – С.25. [↑](#footnote-ref-14)
15. Алексеев С.С. Проблемы теории права. Курс лекций в двух томах. – Свердловск., 1972. Т.1. С.268. [↑](#footnote-ref-15)
16. Толстой Ю.К. Гражданское право и гражданское законодательство // Правоведение. Известия ВУЗов. – 1998. – № 2. – С.133. [↑](#footnote-ref-16)
17. Там же. [↑](#footnote-ref-17)
18. Красавчиков О.А. Гражданские организационно-правовые отношения // Советское государство и право. – 1966. – № 10. – С.53. [↑](#footnote-ref-18)
19. Кирилина В.Е. Субъект налогового права как правовая категория // Финансовое право. – 2004. – №3. –С.32. [↑](#footnote-ref-19)
20. Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. – СПб., 2002. [↑](#footnote-ref-20)
21. Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. – СПб., 2003. С.138-139. [↑](#footnote-ref-21)
22. Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / Под ред. И. И. Кучерова. – М., 2001. [↑](#footnote-ref-22)
23. Карасева М.В. Финансовое правоотношение. – М. 2001., С.204-205 [↑](#footnote-ref-23)
24. Процессуальные нормы и отношения в советском праве (в "непроцессуальных отраслях") / Под ред. Галаган. – Воронеж., 1985. С.72-73. [↑](#footnote-ref-24)
25. Лукьянова Е.Г. Теория процессуального права. – М., 2003. С.220. [↑](#footnote-ref-25)
26. Тихомиров Ю.А. Административное право и процесс. Полный курс. – М., 2004. С.166. [↑](#footnote-ref-26)
27. Ерицян А.В. Государственный контроль за соблюдением законодательства субъектами предпринимательской деятельности (теоретический аспект) // Государство и право. – 2002. – № 2. – С.103-104. [↑](#footnote-ref-27)