Содержание

Введение

1. Понятие и содержание налоговых правоотношений

2. Сущность налоговых правоотношений

3. Система налоговых правоотношений

4. Участники налоговых правоотношений

Заключение

Библиографический список

## Введение

В настоящее время возникла необходимость теоретического исследования одной из основополагающих категорий финансового права в целом, и налогового права в частности - налогового правоотношения.

Институт налогов всегда вызывал большой интерес представителей экономической науки, в то же время мало исследовался юридический аспект налоговых отношений. Недостаток внимания к налогам в условиях господства государственной формы собственности был связан с тем, что налоги не играли значительной роли в формировании доходной части бюджета государства. Уплата налога предполагает переход денежных средств от одного собственника к другому, но поскольку государство являлось крупнейшим собственником, обязательные платежи хозяйствующих субъектов в бюджет носили неналоговый характер. Подобная ситуация привела к тому, что категория налоговых отношений не получила детальной разработки в советской финансово-правовой науке.

Процесс реформирования экономики, возросшая роль налогов при осуществлении государством и муниципальными образованиями их финансовой деятельности, развитие финансового законодательства привели к необходимости глубокого изучения многих правовых институтов и категорий, в том числе налоговых правоотношений. Несмотря на проводимые исследования экономической природы налогов, необходимо рассмотрение правового регулирования налоговых отношений, учитывая, что они не могут существовать на практике вне своей правовой формы, а финансовое законодательство в настоящее время отличается значительной нестабильностью. Применение на практике теоретических выводов, сформулированных в экономической литературе о налогообложении, возможно только при условии существования научно обоснованных юридических методов, которые должны обеспечить экономически обоснованное и соразмерное налогообложение и соблюдение прав участников налоговых отношений.

Развитие нормативно-правовой базы и совершенствование применения норм законодательства о налогах и сборах нуждается, на наш взгляд, в дальнейших исследованиях налоговых правоотношении, имеющих своей целью разработку теоретических основ эффективного налогообложения и обеспечение стабилизации законодательства о налогах и сборах.

Формулирование научного понятия налогового правоотношения, которое бы заключалось не только в перечислении круга регулируемых отношений, но и в описании специфических признаков налоговых правоотношений, позволяет более детально охарактеризовать данную категорию финансового права. Углублению наших представлений о сущности налоговых правоотношений способствует проведение классификации видов налоговых правоотношений по различным основаниям, а также отграничение налоговых правоотношений от иных видов правоотношений (в том числе финансовых), что позволит наиболее полно реализовать на практике права и обязанности сторон отношения и, следовательно, соблюсти баланс прав и обязанностей 1 субъектов налогового правоотношения в целях достижения наиболее эффективного налогообложения. Важными элементами, определяющим специфику любого правового отношения, являются субъекты отношения, потому необходимо четко отграничивать субъектов налогового правоотношения от иных лиц, участвующих в правоотношении.

На современном этапе развития юридической науки отсутствует систематизация материала по вопросам определения, признаков, видов и состава налогового правоотношения.

Объектом исследования выступают общественные отношения, возникающие в процессе установления, введения, взимания налогов и сборов, осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц и привлечения к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Предметом исследования являются нормы права, регулирующие общественные отношения, возникающие в процессе установления, введения, взимания налогов и сборов, осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц и привлечения к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах, научные взгляды и теоретические исследования налоговых правоотношений.

## 1. Понятие и содержание налоговых правоотношений

Налоговые правоотношения - это урегулированные нормами налогового права общественные финансовые отношения, возникающие по поводу взимания налогов с юридических и физических лиц, других категорий налогоплательщиков. Налоговое правоотношение является одной из центральных категорий налогового права, отражающей его своеобразие и место в правовой системе Российской Федерации.

И.И. Кучеров определяет налоговые правоотношения как разновидность финансово-правовых отношений, урегулированных нормами налогового права, а также выделяет основные налоговые правоотношения и производные от них. К основным налоговым правоотношениям он относит отношения по установлению и взиманию налогов и сборов. К производным налоговым правоотношениям относит: отношения по введению налогов и сборов; отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля; отношения, возникающие в процессе обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц; отношения, возникающие в процессе привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений[[1]](#footnote-1).

Д.В. Винницкий рассматривает налоговые правоотношения как "общественные отношения по распределению бремени публичных расходов среди членов общества, основанные на принципах равенства, всеобщности, экономической обоснованности (соразмерности), имеющие организационно-имущественный характер, способные существовать только в правовой форме, складывающиеся между субъектами, обладающими властными полномочиями (публичными субъектами) и не обладающими таковыми (частными субъектами)"[[2]](#footnote-2).

Основным содержанием налогового правоотношения является обязанность налогоплательщика внести в бюджетную систему или внебюджетный государственный (местный) фонд денежную сумму в соответствии с установленными ставками и в предусмотренные сроки, а обязанность компетентных Органов - обеспечить уплату налогов. Невыполнение налогоплательщиками своей обязанности влечет за собой причинение материального ущерба государству, ограничивает его возможности по реализации функций и задач. Поэтому законодательство предусматривает строгие меры воздействия к лицам, допустившим такое правонарушение, чтобы обеспечить выполнение этих обязанностей.

Наиболее распространен в специальной литературе взгляд на финансовые правоотношения как на общественные отношения, характеризующиеся четырьмя специфическими признаками:

1) возникают и развиваются в сфере финансовой деятельности государства и муниципальных образований;

2) одной из сторон всегда является государство, уполномоченный государством орган или муниципальное образование, что придает этому правоотношению властный характер;

3) характеризуются публичным характером;

4) являются имущественными, т.е. в конечном счете всегда возникают по поводу денежных средств.

Налоговые правоотношения обладают также индивидуальными признаками, присущими только данным отношениям и позволяющие не только выявить их сущностные черты, но и отграничить от смежных отношений.

Налоговые правоотношения, во-первых, возникают, изменяются, прекращаются только на основе норм законодательства о налогах и сборах. Общественные отношения в сфере налогообложения могут возникать и существовать только в правовой форме, только на основе норм законодательства. Конституция РФ предусматривает обязанность уплачивать только законно установленные налоги и сборы. В этом заключается одно из существенных отличий налоговых правоотношений от частноправовых. Так, гражданско-правовые отношения могут возникать и при наличии оснований, прямо не предусмотренных гражданским законодательством, но не противоречащих ему. Кроме того, исторически гражданские правоотношения складывались фактически и лишь впоследствии признавались государством.

Во-вторых, налоговые правоотношения существуют в сфере налогообложения, призваны воплотить возможности, которые заложены в экономической категории "налог".

Третьим специфическим признаком налоговых правоотношений является их опора на существующую систему принципов налогового права, которые традиционно относятся к подотраслевым. Принципами налогового права в соответствии со ст.3 НК РФ являются: всеобщность налогообложения, податное равенство, экономическая обоснованность налогов и сборов, конституционность налогообложения, законность установления налогов и сборов.

## 2. Сущность налоговых правоотношений

Общественные отношения - это реальное взаимодействие людей в социальном пространстве, основанное на их воле и сознании, преследующее определенные цели. Они возникают в процессе деятельности людей, следовательно, носят объективный характер. При реализации общественного отношения обычно используются устойчивые формы взаимодействия между его субъектами.

Правовые отношения - один из видов общественных отношений, следовательно, они неотделимы от деятельности людей - сторон этих отношений, поскольку помогают установить реальный уровень пользования правами и исполнения обязанностей субъектами права (факт возникновения правоотношения или его отсутствия в необходимых случаях). Правоотношение устанавливается между сторонами, без которых невозможно возникновение правовых связей в обществе[[3]](#footnote-3). В реальной жизни возможно существование общественных отношений, которые реализуются в социальной деятельности людей без соответствующего правового регулирования этих отношений. Однако невозможно существование правовых отношений без их воплощения в реальном взаимодействии субъектов в обществе. Необходимым условием возникновения правоотношения является наличие воли у сторон, вступающих в него (или воли одного властного субъекта - государства или его органов, что справедливо именно для налогового правоотношения как вида публичного правоотношения), что проявляется в юридически значимых поступках, актах, выражается в сознательном поведении участников. Правовые отношения становятся в результате не только условием развития общественных отношений, которые они регулируют, но и способом их закрепления и средством конкретизации.

Налоговое отношение представляет собой один из видов финансового правоотношения, поэтому ему присущи все признаки любого финансового отношения.

Финансовые правоотношения - это урегулированные нормами финансового права общественные отношения, участники которых выступают как носители юридических прав и обязанностей, реализующие содержащиеся в этих нормах предписания по образованию, распределению и использованию государственных и муниципальных денежных фондов и доходов.

## 3. Система налоговых правоотношений

В настоящее время в российской экономике действует современная налоговая система. Это позволяет, опираясь на практику, сделать определенные выводы о ее эффективности и ответить на возникающие при этом неизбежные вопросы. Сегодня к сожалению с уверенностью можно сказать, что налицо кризисное состояние российской налоговой системы. Не выполняется главная задача ее построения - обеспечение поступления необходимых денежных средств для финансирования неотложных государственных расходов.

Имеющиеся недостатки во многом обусловлены тем, что при разработке концепции налоговой системы, налогового законодательства законов и иных нормативных правовых актов по налогам и сборам, не обеспечен в полной мере комплексный подход к проблеме налогообложения, не учтены сложные взаимосвязи всех участников общественных отношений, складывающихся в процессе установления и взимания налогов[[4]](#footnote-4).

Закон РФ от 27 декабря 1991 г. "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" определил общие, наиболее существенные положения налогового права в едином нормативном акте, а именно: принципы построения налоговой системы Российской Федерации и ее содержание, т.е. перечень налогов, их классификацию, порядок установления налогов; обязанности и права налогоплательщиков, их ответственность; полномочия налоговых органов и их должностных лиц; обязанности банков и их должностных лиц в области налогообложения. Однако дальнейшее развитие налогового законодательства не обеспечило системного подхода к проблеме налогов в Российской Федерации. Так, в ч.1 Налогового кодекса РФ вообще не упоминается понятие "налоговая система", а все статьи Закона РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", которые давали определение налоговой системы, определяли ее структуру, т.е. закладывали основы системного подхода к формированию сложной государственной структуры как системы, в последующем были отменены.

Отсутствие комплексного подхода при формировании налоговой системы РФ приводит к обострению экономических и социальных противоречий, бегству капитала за рубеж, развитию теневой экономики[[5]](#footnote-5).

В целом повышение эффективности налоговой системы Российской Федерации возможно лишь при наличии современной научной концепции совершенствования налогового законодательства, построенной на основе системного подхода, с учетом реализации основных правообразующих факторов и создания оптимального взаимодействия всех частей налоговой системы.

В процессе реализации налогового законодательства возникают правоотношения между субъектами налогового права - организациями и физическими лицами. В таких правоотношениях участвуют налогоплательщики, налоговые органы, а также правоохранительные органы. Они являются носителями юридических прав и обязанностей в налоговых правоотношениях.

Под налоговыми органами понимаются органы, участвующие в налоговых правоотношениях и обеспечивающие взимание налогов с налогоплательщиков. К налоговым органам ст.30 Налогового кодекса РФ относит только Министерство РФ по налогам и сборам (Государственную налоговую службу РФ) с ее территориальными подразделениями в Российской Федерации и таможенные органы[[6]](#footnote-6).

Вместе с тем к системе государственных органов и сил, обеспечивающих экономическую безопасность Российской Федерации, отнесены Министерство РФ по налогам и сборам, Федеральная служба налоговой полиции, Государственный таможенный комитет, подразделения по борьбе с экономическими преступлениями Министерства внутренних дел и взаимодействующие с ними оперативные подразделения других правоохранительных органов РФ.

Кроме того, нельзя забывать о том, что при определенных ситуациях участниками налоговых правоотношений становятся судебные органы и адвокаты.

Чтобы попытаться представить всех участников налоговых правоотношений как целостную систему, необходимо вначале рассмотреть некоторые общие теоретические положения.

Любая организация обычно рассматривается как комплексная система с рядом составляющих ее отдельных подсистем. К таким подсистемам обычно относят индивидуумы, формальную структуру, неформальную структуру, неформальную организацию, статусы и роли, а также физическое окружение. Все вместе они определяются как организационная система[[7]](#footnote-7).

Сложность ее структуры выдвигает на первый план необходимость изучения взаимодействия подсистем. Соответственно этому центральным методологическим понятием оказывается понятие "связи", или "связующие процессы". Выделяют три основных связующих процесса: "коммуникация", "равновесие", "принятие решения". Под коммуникацией обычно понимают метод, посредством которого в различных частях системы вызывается действие. Но коммуникация призвана не только побуждать к действию, но и быть средством контроля и координации[[8]](#footnote-8). Система коммуникаций образует строение, конфигурацию организации. Равновесие как связующий процесс рассматривается в качестве механизма стабилизации организационного целого, его адаптации к изменяющимся условиям. Назначение этого механизма состоит также в "гармонизации" потребностей и установок индивидуумов с требованиями организации. Процесс принятия решений считается важнейшим средством регулирования и "стратегического руководства". В соответствии с этим и сама организация нередко трактуется как инструмент принятия решений.

Главным интегрирующим фактором организации обычно признается цель. При этом зачастую проводится различие между целями, поставленными перед данной организацией, и целями, присущими всем организациям как таковым. Последние цели считаются обусловленными внутренними потребностями роста и выживания[[9]](#footnote-9).

Таким образом, сущность "системного подхода" заключается в исследовании наиболее общих форм организации, которое предполагает, прежде всего, изучение системы как целою, взаимодействия между частями, исследование процессов, связывающих части системы с ее целями. Основными частями организационных систем оказываются индивидуумы, формальные структуры, неформальные факторы, группы, групповые отношения, типы статусов и ролей в группах. Связь между частями системы осуществляется посредством сложных комплексов взаимодействий, которые вызывают изменение поведения людей в организации. Основные части системы связаны определенными организационными формами, к которым в первую очередь относятся формальные и неформальные структуры, каналы коммуникации и процессы принятия решений. На этой основе достигается преодоление центробежных тенденций со стороны отдельных частей системы и направление всех ее составных частей к конечным целям организации.

С учетом вышеназванных теоретических установок можно утверждать, что теорию системного подхода можно применять к построению налоговой системе РФ.

Во-первых, как уже было сказано, главным интегрирующим фактором всех подразделений организации является цель. Всех участников налоговых правоотношений объединяет единая цель - выполнение налогового законодательства.

Во-вторых, в любой организации значительную роль играют связи, как в целой системе, так и в подсистемах. Эти связи устанавливаются нормативными правовыми актами, при разработке которых учитывается единая концепция, то есть главная цель, ради которой создается эта организация и в соответствии с которой действуют все подразделения, входящие в эту организацию.

В-третьих, следуя теории системного подхода, эффективность функционирования организации обеспечивается соблюдением принципа иерархичности структуры, централизованного управления всеми структурными подразделениями.

На данный момент в России фактически отсутствует налоговая система в ее классическом понимании. Существующую организацию можно рассматривать как системуналогов и сборов, которая представляет собой законодательно закрепленные виды налогов и сборов, их ставки, объекты налогообложения и налогоплательщиков. Что же касается других участников налоговых правоотношений, то их статус, организация и полномочия определены отдельными законодательными актами, порой не связанными между собой, а в отдельных случаях и противоречащими друг другу. Примером может служить регулирование статуса филиала (как плательщика или неплательщика налога на прибыль) акционерным законодательством и актами государственных налоговых органов[[10]](#footnote-10).

Характерен пример коллизии норм таможенного и налогового законодательства, когда неясно, что же такое НДС по действующему законодательству - налог или таможенный платеж? На практике несовершенство понятийного аппарата, двусмысленное толкование одних и тех же понятий приводит к двойному налогообложению, что недопустимо.

Таким образом, очевидно, что законодательная деятельность - основной механизм, с помощью которого возможно объединить всех участников налоговых правоотношений в налоговую систему, включающую в себя подсистемы:

налогоплательщиков (физических и юридических лиц);

налогов, сборов и пошлин (налоговое законодательство);

налоговых органов (органов Министерства РФ по налогам и сборам, муниципальных налоговых органов и таможенных органов);

правоохранительных органов (органов Федеральной службы налоговой полиции, и других органов, осуществляющих борьбу с налоговыми правонарушениями, судов, адвокатуры);

кредитных организаций (банков, которые принимают и зачисляют налоговые платежи на счета соответствующих бюджетов).

Только осуществляя системный подход, можно избежать противоречий в налоговом законодательстве, дублирования функций участников налоговых правоотношений и обеспечить координацию их деятельности[[11]](#footnote-11).

## 4. Участники налоговых правоотношений

Налоговые органы и налогоплательщики являются участниками налоговых правоотношений.

Налоговые органы - это единая система контроля за:

соблюдением налогового законодательства Российской Федерации;

правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и других обязательных платежей, установленных законодательством Российской Федерации[[12]](#footnote-12);

соблюдением валютного законодательства Российской Федерации, осуществляемого в пределах компетенции налоговых органов.

Действующее законодательство оперирует понятием "налоговые органы" в узком (собственном) и широком смысле слова.

В первом случае под ними понимается единая централизованная система, состоящая из Министерства РФ по налогам и сборам и его территориальных органов (ст.2 Закона "О налоговых органах").

Под налоговыми органами в широком смысле слова в соответствии с Налоговым кодексом РФ (ст.30) следует понимать МНС России и его территориальные органы, а также государственные органы, наделяемые полномочиями налоговых органов.

К последним Налоговый кодекс относит таможенные органы и органы государственных внебюджетных фондов[[13]](#footnote-13).

В случаях, когда законодательством о налогах и сборах на органы государственных внебюджетных фондов возложены обязанности по налоговому контролю, эти органы пользуются правами и несут обязанности налоговых органов, предусмотренные Налоговым кодексом.

Министерство Российской Федерации по налогам и сборам (МНС России) и его территориальные органы относятся к федеральным органам исполнительной власти и представляют собой единую централизованную систему налоговых органов с подотчетностью нижестоящих органов вышестоящим органам и состоит из Министерства Российской Федерации по налогам и сборам и его территориальных органов[[14]](#footnote-14).

МНС России занимает верхнюю ступень в иерархической лестнице системы налоговых органов и является звеном федерального уровня, осуществляя возложенные на него функции и полномочия непосредственно, а также через свои территориальные органы.

Возглавляет МНС России министр, назначаемый на должность и освобождаемый от должности Президентом РФ (по представлению Председателя Правительства РФ); он осуществляет руководство на основе единоначалия и несет персональную ответственность за выполнение возложенных на данное министерство задач и функций.

Он имеет заместителей, которые назначаются на должность и освобождаются от должности Правительством РФ.

К основным полномочиям министра также относятся:

распределение обязанностей между заместителями;

утверждение положения о структурных подразделениях центрального аппарата министерства;

утверждение уставов находящихся в ведении министерства организаций, заключение, изменение и расторжение трудовых договоров с руководителями этих организаций;

назначение на должность и освобождение от должности работников центрального аппарата министерства;

представление в Правительство РФ проектов нормативных правовых актов по вопросам, входящих в компетенцию министерства;

издание в пределах своей компетенции приказов, распоряжений, а также указаний, обязательных для исполнения работниками центрального аппарата министерства и его территориальных органов;

представление работников министерства и организаций, находящихся в его ведении, к государственным наградам Российской Федерации и присвоению почетных званий.

Второй уровень - региональный (уровень субъектов РФ) - представлен управлениями МНС по субъектам России.

Третий уровень - уровень муниципальных образований внутри субъектов РФ. Он представлен инспекциями МНС России по районам, районам в городах, городам без районного деления, инспекциям МНС России по налогам и сборам межрайонного уровня[[15]](#footnote-15).

Налоговые органы на уровне субъектов РФ и муниципальных образований являются территориальными органами МНС России соответствующего уровня.

Межрегиональные инспекции МНС России занимают особое место в системе налоговых органов, так как они работают также и с проблемными налогоплательщиками.

Проблемные налогоплательщики - это юридические и физические лица из числа крупных налогоплательщиков, в отношении которых имеются подлежащие проверке совместно с правоохранительными органами данные о возможном умышленном уклонении от уплаты налогов и сборов путем полного или частичного сокрытия объектов налогообложения, получении не контролируемых налоговыми органами (теневых) доходов, а также признаки иных противоправных действий, препятствующих полному и своевременному внесению в бюджет и внебюджетные фонды соответствующих налоговых и иных обязательных платежей. К числу проблемных налогоплательщиков отнесены также предприятия и организации, занятые в сфере производства и реализации этилового спирта, спиртсодержащей, алкогольной и табачной продукции.

Полномочия межрегиональных инспекций МНС России утверждаются приказами МНС РФ. Например, приказом от 18 мая 1999 г. N ГБ-3-34/140 было утверждено Положение о межрегиональной государственной налоговой инспекции по оперативному контролю проблемных налогоплательщиков.

Деятельность органов основывается на Конституции РФ. Конституционные положения занимают центральное место в механизме правового регулирования данного вопроса. "Конституция Российской Федерации имеет высшую юридическую силу, прямое действие и применяется на всей территории Российской Федерации" (ст.15 Конституции РФ). В частности, это означает, что все законы и иные акты законодательства Российской Федерации не должны противоречить Конституции РФ.

Следующий уровень системы нормативных правовых актов - это федеральные законы: Налоговый кодекс РФ; Закон РФ "О налоговых органах"; Федеральный закон "Об основах государственной службы Российской Федерации" от 31 июля 1995 г. (ред. от 7 ноября 2000 г); Федеральный закон "О государственной защите судей, должностных лиц правоохранительных и контролирующих органов" и др.

Налоговые органы в своей деятельности руководствуются также нормативными правовыми актами органов государственной власти субъектов РФ и органов местного самоуправления, принимаемыми в пределах их полномочий по вопросам налогов и сборов[[16]](#footnote-16).

При решении острейших проблем, связанных с деятельностью налоговых органов, важное значение приобретает судебная практика. В этой связи следует упомянуть такие правовые акты, как постановление Конституционного Суда РФ от 15 июля 1999 г. N 11-п по делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР "О государственной налоговой службе РСФСР" и закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации"; постановление Президиума ВАС Российской Федерации от 10 февраля 1998 г. N 5763/97 и постановление Пленума ВАС РФ от 20 февраля 2001 г. N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса РФ" и др.

Анализ налогового законодательства позволяет дать расширенный перечень основных задач, стоящих перед этими органами. В частности перед МНС России ставятся следующие конкретизированные задачи[[17]](#footnote-17):

контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов, сборов и других обязательных платежей в соответствующий бюджет и государственные внебюджетные фонды в соответствии с законодательством Российской Федерации;

участие в разработке и осуществлении налоговой политики с целью обеспечения своевременного поступления в соответствующий бюджет и государственные внебюджетные фонды налогов, сборов и других обязательных платежей в полном объеме;

осуществление валютного контроля в соответствии с законодательством Российской Федерации о валютном регулировании и валютном контроле в пределах компетенции налоговых органов;

осуществление государственного контроля производства и оборота этилового спирта, изготовленного из всех видов сырья (далее именуется - этиловый спирт), спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции.

В соответствии с перечисленными выше задачами МНС России осуществляет следующие функции:

проводит работу по взиманию законно установленных налогов, сборов и других обязательных платежей, в том числе в пределах своей компетенции разрабатывает и утверждает обязательные для налогоплательщика формы заявлений о постановке на учет в налоговых органах, расчетов по налогам, налоговых деклараций и иных документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и сборов, а также устанавливает порядок их заполнения;

осуществляет в пределах своей компетенции контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов, сборов и других обязательных платежей в соответствующий бюджет и государственные внебюджетные фонды;

ведет в установленном порядке учет налогоплательщиков;

обеспечивает в установленном порядке возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов и сборов, а также пеней и штрафов;

обобщает практику применения законодательства о налогах и сборах, анализирует отчетные и статистические данные, результаты налоговых проверок и разрабатывает на их основе в пределах своей компетенции приказы, инструкции, методические указания и другие документы по применению законодательства Российской Федерации о налогах и сборах;

применяет установленные законодательством Российской Федерации санкции в случае нарушения законодательства о налогах и сборах;

проводит совместно с правоохранительными и контролирующими органами мероприятия по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах;

осуществляет в установленном порядке регистрацию контрольно-кассовых машин, используемых в организациях в соответствии с законодательством Российской Федерации;

осуществляет контроль за соблюдением правил использования контрольно-кассовых машин, полнотой учета выручки денежных средств в организациях, обязанных использовать контрольно-кассовые машины в соответствии с законодательством Российской Федерации;

обеспечивает в пределах своей компетенции валютный контроль за соответствием проводимых валютных операций законодательству Российской Федерации, за исключением валютных операций кредитных организаций, и наличием необходимых для этого лицензий и разрешений;

осуществляет в установленном порядке лицензирование деятельности по производству и обороту этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции и обеспечивает контроль за соблюдением условий указанной деятельности;

обеспечивает установку и пломбирование в организациях, производящих этиловый спирт, контрольных спиртизмеряющих приборов, а в организациях, производящих алкогольную продукцию, - контрольных приборов учета объемов этой продукции и осуществляет контроль за ремонтом и заменой указанных приборов;

выступает в установленном порядке государственным заказчиком по разработке нормативно-технической документации по вопросам учета и контроля производства, розлива, хранения и оптовой продажи спиртсодержащей и алкогольной продукции;

организует в пределах своей компетенции выполнение мероприятий по мобилизационной подготовке и гражданской обороне в соответствии с законодательством Российской Федерации;

обеспечивает в соответствии с законодательством Российской Федерации меры по созданию информационных систем, автоматизированных рабочих мест и других средств автоматизации и компьютеризации работы налоговых органов;

осуществляет иные функции, предусмотренные федеральными законами и другими нормативными правовыми актами[[18]](#footnote-18).

Данные задачи решаются в первую очередь путем организации и проведения налогового контроля.

Налоговый контроль - это важнейшее направление финансового контроля, представляющее собой деятельность обладающих соответствующей компетенцией субъектов с использованием специальных форм и методов, нацеленная на создание совершенной системы налогообложения и достижения такого уровня исполнительности (налоговой дисциплины) среди налогоплательщиков и налоговых агентов, при котором исключаются нарушения налогового законодательства[[19]](#footnote-19).

В гл.14 "Налоговый контроль" Налогового кодекса РФ (ч.1) определены формы проведения налогового контроля, состав и соответствующая компетенция органов, его осуществляющих, виды проверок, процессуальный порядок осуществления различных контрольных действий и производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах[[20]](#footnote-20).

Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов посредством:

налоговых проверок (камеральные и выездные);

получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора;

проверки данных учета и отчетности;

осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли) и в других формах.

Контролируемыми субъектами являются налогоплательщики, плательщики сборов и налоговые агенты.

Институт налоговых агентов получил достаточно четкое нормативное регулирование в части первой Налогового кодекса Российской Федерации. Причем п.1 и 2 ст.24 "Налоговые агенты" НК РФ фактически не действовали до введения части второй НК РФ (ст.5 Федерального закона от 31 июля 1998 г. N 147-ФЗ "О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации").

Налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов (п.1 ст.24 НК РФ). Из данного определения следует, что налоговыми агентами могут быть только физические и юридические лица (ст.11 НК РФ), но не обособленные подразделения организаций. Этот вывод очень важен для проведения налогового контроля и привлечения к ответственности за налоговые правонарушения.

Согласно ст.9 НК РФ налоговый агент признается самостоятельным субъектом налоговый отношений. И хотя организация (индивидуальный предприниматель) может являться одновременно налогоплательщиком и налоговым агентом, необходимо четко разделять те правоотношения, в которых организация (индивидуальный предприниматель) выступает как налогоплательщик, и в те, в которых она выступает как налоговый агент. Налогоплательщиками (плательщиками сборов) признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать налоги и (или) сборы (ст. 19 НК РФ).

Главное и существенное отличие налогоплательщика от налогового агента состоит в том, что на налогоплательщике лежит обязанность уплачивать налоги и сборы, а на налоговом агенте - исчислять и удерживать у налогоплательщика сумму налога, а также перечислять удержанный налог в бюджет. Именно поэтому при толковании норм необходимо исходить из того, что положения НК РФ о налогоплательщиках применяются к налоговым агентам только при наличии прямого указания об этом[[21]](#footnote-21).

Еще один важный вывод заключается в том, что обязанности налогового агента являются производными от обязанностей налогоплательщика, т.е. они вторичны. Иными словами, если у налогоплательщика не возникла обязанность по уплате налога, то не могут появиться обязанности и у налогового агента при условии, что налоговый агент и налогоплательщик разные лица.

Налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики, т.е. пользуются всеми правами, указанными в ст.21 НК РФ, а также иными правами, предусмотренными для налогоплательщиков другими статьями НК РФ. Обязанности налогоплательщиков, установленные в ст.23 НК РФ, не распространяются на налоговых агентов в том смысле, что действуя как налоговый агент, организация (индивидуальный предприниматель) несет обязанности налогового агента, а не налогоплательщика.

Налоговый агент является посредником между налогоплательщиком и государством. В связи с этим возникает вопрос: наделяет ли налоговое законодательство какими-либо властными полномочиями налогового агента по отношению к налогоплательщику, поскольку изначально налоговый агент и налогоплательщик вступают в гражданско-правовые отношения, основанные на равенстве сторон. Иными словами, вопрос заключается в том, достаточно ли одной обязанности налогового агента для удержания налога, или нужно согласие налогоплательщика[[22]](#footnote-22).

На налогового агента законодательством о налогах и сборах возложена обязанность удержать налог из средств, выплачиваемых налогоплательщикам (подп.1 п.3 ст.24 НК РФ). Налоговым кодексом Российской Федерации регулируются властные отношения в сфере налоговых правоотношений (ст.2 НК РФ), поэтому любые правоотношения, вытекающие из норм НК РФ, следует признавать налоговыми (властными). Статьей 55 Конституции РФ установлено, что права и свободы граждан могут быть ограничены федеральным законом, это правило в полной мере относится и к юридическим лицам. Исходя из таких предпосылок можно сделать вывод, что налоговый агент наделяется властными полномочиями по отношению к налогоплательщику, т.е. для удержания налога достаточно наличия соответствующей обязанности налогового агента[[23]](#footnote-23).

## Заключение

Российское законодательство в сфере исчисления налогов, неустанно совершенствуются, в этом плане и совершенствуются налоговые правоотношения между их субъектами. Однако качественно налоговое законодательство не развивается.

В процессе взимания налогов возникают налоговые отношения между государством в лице органов законодательной власти и управления и налогоплательщиками. Система регулирования налоговых отношений - это совокупность законодательных и нормативных актов различного уровня, содержащих налоговые законы и нормы: федеральных законов, законов и актов субъектов РФ, ведомственных нормативных актов и актов местного самоуправления.

На сегодняшний день в нашей стране существует огромное количество налогов, что для налогоплательщика вызывает определенные сложности когда и какие налоги уплачивать. Налоговый кодекс должен быть простым и понятным налогоплательщику. Когда каждый месяц выходят новые инструкции, дополнения и письма к законам о налогах, отменяющие предыдущие инструкции и дополнения возникает путаница и прекрасная возможность для налоговых служб налагать дополнительные штрафы на налогоплательщиков.

России для нормального экономического развития необходим новый налоговый кодекс понятный и более упрощенный, необходимо существенно снизить налоги и ввести более жесткий контроль за их уплатой.

Налоги должны стимулировать развитие бизнеса, а не отбивать у людей желание предпринимательства.

В данной курсовой работе раскрыты такие вопросы, как понятие налоговых правоотношений, сущность налоговых правоотношений, система налоговых правоотношений. Особо важную роль в налоговых правоотношений, играет их система, потому что именно четко определенная система является эффективным процессом становления всех налоговых процедур.

## Библиографический список

Нормативно-правовые акты:

1. Конституция Российской Федерации (принята на всенародном голосовании 12 декабря 1993 г). "Российская газета" от 25 декабря 1993 г. N 237.
2. Федеральный закон Российской Федерации "О налоговых органах Российской Федерации" от 21 марта 1991г. в ред. Законов РФ от 24.06.1992г. № 3119-1, от 02.07.1992г. № 3181-1, от 25.02.1993г. № 4549-1, в ред. Федеральных законов от 13.06.1996г. № 67-ФЗ, от 16.11.1997г. № 144-ФЗ, от 08.07.1999г. № 151-ФЗ, от 07.11.2000г. № 135-ФЗ, от 30.12.2001г. № 196-ФЗ, с изменениями, внесенными определением Конституционного Суда РФ от 05.07.2001г. № 130-О;
3. Закон РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" от 27 декабря 1991 г. № 2118-1. в ред. Федерального закона РФ от 08.07.99г. № 142-ФЗ) // Рос. газ. - 1999. - 15 июля.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации части 1 и 2 с изменениями и дополнениями на 15 августа 2001г. // Москва. Издательство “Проспект”. 2001 г.;
5. Гражданский кодекс РФ (часть первая, вторая, третья). -М.: ИКФ "ЭКМОС", 2002г.;

Специальная литература:

1. Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб.: Издательство "Юридический центр Пресс", 2003.
2. В.А. Парыгина, А.А. Тедеев. Налоговое право Российской Федерации/Серия <Учебники, учебные пособия>. - Ростов н/Д: <Феникс>, 2002 г.
3. Гиссин Е.М. Правовое положение банка как особого участника налоговых правоотношений: Автореф. дис. к. ю. н.М., 2003. С.24.
4. Гриценко В.В. Гражданин как субъект налогового права в Российской Федерации: Дис. к. ю. н. Саратов, 1995. С.267.
5. Герасименко Н.В. Актуальные вопросы государственно-правового регулирования налоговой сферы // Законодательство и экономика. 2003. № 8.
6. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. М.: Учебно-консультационный центр "ЮрИнфоР", 2001.
7. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. - М.: Учебно-консультационный центр <ЮрИнфоР>, 2001г.
8. Налоги и налоговое право. Учебное пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. М.: Аналитика-Пресс, 1998.
9. Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. д. ю. н., проф. Ю.А. Крохина. М.: Издательство НОРМА, 2003.
10. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Юристъ, 2003.
11. Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. д. ю. н., проф. Ю.А. Крохина. М.: Издательство НОРМА, 2003.С. 191.
12. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. - М.: Юристъ, 2003.
13. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. - М.: Юристъ, 2003.
14. Налоги и налоговое право/Под ред. С.Г. Пепеляева. - М.: ФБК-Пресс, 1999.
15. Петрова Г.В. Налоговое право. Учебник для вузов. М.: Издательская группа "ИНФРА-М-НОРМА", 1997.
16. Сергиенко Р.А. Организация как субъект налогового права: Дис. к. ю. н. Воронеж, 2003.
17. Тарасенко О.А. Субъект Федерации как субъект налогового права: Дис. к. ю. н.М., 2002.С. 190.
18. Титов А.С. Основные правовые формы и методы осуществления налоговой политики РФ // Российский следователь. 2005. № 6.
19. Тедеев А.А., Парыгина В.А. Спорные вопросы сущность и понятия налогового правоотношения // Адвокат. - 2006. - № 8. - С.10-13.
20. Топорнин Б.В. Налоговое право в правовой системе России // Налоговый вестник. - 1997. - № 8. - С.4-6.
21. Финансовое право: Учебник (авт. главы Химичева Н. И) / Отв. Ред.Н.И. Химичева 3-е изд. - М.: Юристь, 2003. - С.66
22. Яговкина В.А. Налоговое правоотношение: Теоретико-правовой аспект: Дис. к. ю. н.М., 2003. С.184.

1. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. М.: Учебно-консультационный центр "ЮрИнфоР", 2001. 236 с. [↑](#footnote-ref-1)
2. Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб.: Издательство "Юридический центр Пресс", 2003. 183 -190 с. [↑](#footnote-ref-2)
3. В.А.Парыгина , А.А.Тедеев. Налоговое право Российской Федерации/Серия <Учебники, учебные пособия>.-Ростов н/Д: <Феникс>, 2002 г. [↑](#footnote-ref-3)
4. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. - М.: Учебно-консультационный центр <ЮрИнфоР>, 2001г. [↑](#footnote-ref-4)
5. Герасименко Н.В. Актуальные вопросы государственно-правового регулирования налоговой сферы//Законодательство и экономика. 2003. № 8. [↑](#footnote-ref-5)
6. Налоги и налоговое право/Под ред. С.Г.Пепеляева. – М.: ФБК-Пресс, 1999. [↑](#footnote-ref-6)
7. Сергиенко Р.А. Организация как субъект налогового права: Дис. к.ю.н. Воронеж, 2003. [↑](#footnote-ref-7)
8. Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. д.ю.н., проф. Ю.А. Крохина. М.: Издательство НОРМА, 2003. С. 191. [↑](#footnote-ref-8)
9. Яговкина В.А. Налоговое правоотношение: Теоретико-правовой аспект: Дис. к.ю.н. М., 2003. С. 184. [↑](#footnote-ref-9)
10. Тарасенко О.А. Субъект Федерации как субъект налогового права: Дис. к.ю.н. М., 2002. С. 190. [↑](#footnote-ref-10)
11. Титов А.С. Основные правовые формы и методы осуществления налоговой политики РФ//Российский следователь. 2005. № 6. [↑](#footnote-ref-11)
12. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. - М.: Юристъ, 2003. [↑](#footnote-ref-12)
13. Яговкина В.А. Налоговое правоотношение: Теоретико-правовой аспект: Дис. к.ю.н. М., 2003. С. 184. [↑](#footnote-ref-13)
14. Тедеев А.А., Парыгина В.А. Спорные вопросы сущность и понятия налогового правоотношения // Адвокат. – 2006. - № 8. – С. 10-13. [↑](#footnote-ref-14)
15. Топорнин Б.В. Налоговое право в правовой системе России // Налоговый вестник. - 1997. - № 8. - С. 4-6. [↑](#footnote-ref-15)
16. Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. д.ю.н., проф. Ю.А. Крохина. М.: Издательство НОРМА, 2003. [↑](#footnote-ref-16)
17. Яговкина В.А. Налоговое правоотношение: Теоретико-правовой аспект: Дис. к.ю.н. М., 2003. С. 184. [↑](#footnote-ref-17)
18. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. - М.: Учебно-консультационный центр <ЮрИнфоР>, 2001г. [↑](#footnote-ref-18)
19. Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть. М., 2001. С.255. [↑](#footnote-ref-19)
20. Кучеров И.И., Судаков О.Ю., Орешкин И.А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах. М., 2001. С.26 [↑](#footnote-ref-20)
21. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. - М.: Юристъ, 2003. [↑](#footnote-ref-21)
22. Шаталов С.Д. Комментарий к Налоговому Кодексу РФ (часть первая). М.: МЦФЭР, 2002. - С. 607. [↑](#footnote-ref-22)
23. Шаталов С.Д. Комментарий к Налоговому Кодексу РФ (часть первая). М.: МЦФЭР, 2002. - С. 607. [↑](#footnote-ref-23)