**Оглавление**

Введение

Глава 1 Теоретические проблемы определения понятия налоговых правоотношений и их классификации

1.1 Понятие налоговых правоотношений в аспекте современного налогового права

1.2 Теоретические основы классификации налоговых правоотношений

Глава 2 Юридическое и фактическое содержание налогового правоотношения

2.1 Понятие юридического и фактического содержания налогового правоотношения

2. 2 Структура налоговых правоотношений

2.3 Классификация налоговых правоотношений

Глава 3 Правовой статус и класификация субъектов налоговых правотношений

3.1 Правовой статус физического лица как субъекта налоговых правоотношений

3.2 Коллективные субъекты налоговых правоотношений

3. 3 Российская Федерация, субъекты РФ, муниципальные образования как особый вид субъек¬тов налогового права РФ

Глава 4 Противоречия и перспективы развития налогового законодтельства

Заключение

Список нормативных актов и использованной литературы

**Введение**

Необходимость теоретического исследования одной из основополагающих категорий финансового права в целом, и налогового права в частности – налогового правоотношения – актуализируется в настоящее время, характеризующееся экономическими преобразования.

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

Важными элементами, определяющим специфику любого правового отношения, являются субъекты отношения, потому необходимо четко отграничивать субъектов налогового правоотношения от иных лиц, участвующих в правоотношении.

Формулирование научного понятия налогового правоотношения, которое бы заключалось не только в перечислении круга регулируемых отношений, но и в описании их специфических признаков, позволяет более детально охарактеризовать данную категорию финансового права. Углублению наших представлений о сущности налоговых правоотношений способствует проведение классификации их видов по различным основаниям, а также их отграничение 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 исследуемых субъектов в целях достижения наиболее эффективного налогообложения.

Вопросам общей теории правоотношений посвятили свои труды С.С.Алексеев, А.В.Малько, Г.В. Мальцева, М.Н. Марченко, Н.И. Матузова, В.С. Нерсесянца, Р.О.Халфина и др.

На современном этапе развития юридической науки отсутствует систематизация материала по вопросам определения, признаков, видов и состава налогового правоотношения. В современный период отдельные аспекты данной проблемы изучали В.С.Белых, А.В.Брызгалин, Д.В.Винницкий, Е.Ю.Грачева, А.Н.Гуев, А.В.Демин, В.Ф.Евтушенко, М.В.Карасева, В.Е.Кузнеченкова, М.В. Кустова, И.И.Кучеров, Н.П.Кучерявенко, С.Г.Пепеляев и др.

Этим обусловлена необходимость исследования понятий и видов налоговых правоотношений в рамках дипломной работы.

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

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 налогового законодательства, научные взгляды и теоретические исследования налоговых правоотношений, а также судебная практика по налоговым спорам.

Методологической основой исследования явились общенаучные и частно – научные методы познания, в том числе диалектический, исторический, формально – логический методы, а также анализ, синтез, наблюдение и сравнение.

Нормативную основу работы составили нормы конституционного и налогового права.

Цель исследования заключается в анализе налоговых правоотношений, выявлении их особенностей и специфики состава по сравнению с иными финансовыми правоотношениями, проведении их классификации по различным основаниям, определении их места и роли в процессе реализации налоговой политики государства в целях повышения эффективности налогообложения.

Данные цели определили задачи исследования:

- изучить налоговое законодательство;

- сформулировать определение налогового правоотношения;

- выявить общие и специфические признаки налогового правоотношения как вида финансового правоотношения;

- классифицировать налоговые правоотношения по различным основаниям;

- проанализировать структуру налогового правоотношения: субъектный состав, объект и содержание правоотношения путем изучения теоретических работ и практики применения налогового законодательства.

Структурно дипломная работа состоит из введения, четырех глав, раскрывающих ее содержание и заключения.

В первой главе работы рассматриваются теоретические основы классификации налоговых правоотношений. Вторая глава посвящена исследованию структуры и классификации налоговых правоотношений, а также их юридическому и фактическому. В третьей глава исследуется субъекты налоговых правоотношений и их правовые статусы. Последняя глава посвящена исследованию противоречий и перспективе развития налоговых правоотношений. К работе прилагается список используемой литературы.

**Глава 1 Теоретические проблемы определения понятия налоговых правоотношений и их классификации**

**1.1 Понятие налоговых правоотношений в аспекте современного налогового права**

Налоговое правоотношение является одной из центральных категорий на-логового права, отражающей его своеобразие и место в правовой системе Российской Федерации. Исследованию данной юридической категории и явления посвящены работы А.В. Брызгалина[[1]](#footnote-1), Д.В. Винницкого[[2]](#footnote-2), А.В. Демин[[3]](#footnote-3), М.В. Карасевой[[4]](#footnote-4) и других авторов.

В специальной литературе сложилось два подхода к исследованию понятия налогового правоотношения. Первый из них основан на положениях ст. 2 Налогового кодекса РФ[[5]](#footnote-5) и носит описательный характер. С его помощью налоговые правоотношения отграничиваются от смежных правоотношений: бюджетных, таможенных, административных и др. При этом подходе налоговые правоотношения определяются как разновидность общественных отношений, специфика которых обусловлена нормами законодательства о налогах и сборах.

В соответствии со второй точкой зрения под налоговыми правоотношениями понимаются определенные экономические и организационные отношения, объективные свойства которых определяют необходимость их включения в сферу налогово-правового регулирования и охраны.

Как отмечает Р.О. Халфина, «правоотношение представляет собой результат действия правовой нормы»[[6]](#footnote-6). В отношениях по уплате налогов государство выступает заинтересованной стороной, но не берет под свой контроль некие сложившиеся общественные отношения, а изначально моделирует их в правовой норме. Элементами этой модели выступают две большие группы субъектов – налогоплательщики и публичные институты (государство и наделенные им властными полномочиями государственные органы). Под воздействием налогово-правовых норм между ними создаются новые связи и, таким образом, эти субъекты вовлекаются в новые отношения, до этого фактически между ними не существовавшие – налоговые правоотношения.

Так, М.В. Карасева определяет налоговые правоотношения как «общественные отношения, возникающие на основе реализации норм налогового права. Налоговое правоотношение является разновидностью правоотношения финансового, ибо налоговое право является подотраслью финансового права»[[7]](#footnote-7). В связи с этим характеристика налогового правоотношения в основных чертах сходна с характеристикой финансового правоотношения.

Во-первых, налоговое правоотношение возникает, развивается в сфере финансовой деятельности государства и муниципальных образований. Однако лишь в той части финансовой деятельности государства и муниципальных образований, которая обеспечивает собирание государством и муниципальными образованиями денежных средств в казну государства и муниципальных образований. В этом смысле сфера возникновения и развития налогового правоотношения опосредует не всю финансовую деятельность государства и муниципальных образований, а только ее часть.

Во-вторых, налоговое правоотношение является формой реализации публичных интересов, в связи с чем оно является, по сути, публично-правовым отношением. Это следует из того, что налоговое правоотношение возникает на основе реализации нормы налогового права, которая является средством реализации в первую очередь интересов государства, всего общества.

В-третьих, налоговое правоотношение является, в сущности, отношением экономическим. Это следует из того, что финансовые, в том числе налоговые, отношения являются видовой характеристикой отношений экономических, так как последние имеют не только натурально – вещественную, но и стоимостную форму. Налоговые правоотношения и представляют собой как раз экономические отношения в стоимостной форме, т. е. денежной форме.

В-четвертых, важнейшей характеристикой налоговых правоотношений является их имущественный характер. В качестве имущественных благ в налоговых правоотношениях выступают денежные средства (финансовые ресурсы). В рамках налоговых правоотношений денежные средства (финансовые ресурсы) переходят от различных субъектов к государству или муниципальному образованию. Однако, подчеркивая имущественный характер налогового правоотношения, надо помнить, что налоговые правоотношения неоднородны. Среди них выделяют материальные и процессуальные правоотношения. В рамках материальных налоговых правоотношений непосредственно происходит движение финансовых ресурсов от одних субъектов (налогоплательщиков, налоговых агентов и т. д.) в распоряжение других (государства и муниципальных образований). Процессуальные налоговые правоотношения обеспечивают реализацию материальных налоговых правоотношений. Они возникают в связи с осуществлением налогового контроля, принудительной уплатой налогов, привлечением к налоговой ответственности и т. д. Безусловно, эти отношения не являются в строгом смысле слова имущественными, ибо они не опосредуют движение финансовых ресурсов. Однако данные отношения имеют конечной целью движение денежных средств, а точнее, перемещение финансовых ресурсов от одних субъектов к другим. В связи с этим налоговые правоотношения во всей совокупности могут быть охарактеризованы как имущественные и связанные с ними неимущественные, возникающие в конечном счете по поводу денежных средств (финансовых ресурсов)[[8]](#footnote-8).

В-пятых, налоговое правоотношение, в сущности, является властеотношением. Это обусловлено тем, что оно является формой реализации налогово - правовой нормы, имеющей императивный характер. Императивный характер налогово-правовой нормы проявляется в правоотношении таким образом, что оно реализуется по принципу «команда – исполнение», где команды издает государство (или муниципальное образование), уполномоченный государством орган, а исполняют их налогоплательщики, налоговые агенты, сборщики налогов и другие субъекты. В связи с этим одной из сторон налогового правоотношения всегда является: а) государство (Российская Федерация в целом, субъекты РФ), б) муниципальное образование или в) уполномоченный государством орган[[9]](#footnote-9).

А.В. Брызгалин связывает сущность налогового правоотношения с установлением, введением и взиманием налогов и сборов. Он указывает, что «налоговые правоотношения можно определить как урегулированные нормами налогового права общественные отношения, возникающие в связи с установлением, введением и взиманием налогов и сборов»[[10]](#footnote-10).

Так, 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)»[[11]](#footnote-11).

М.В. Кустова тоже определяет налоговые правоотношения как урегулированное нормами налогового права общественное отношение, возникающее в процессе организации и осуществления государственных налоговых изъятий принадлежащего организациям и физическим лицам имущества в целях финансового обеспечения публичной деятельности[[12]](#footnote-12).

По мнению Г.В. Петровой, налоговые правоотношения носят комплексный характер и вытекают из финансовых, конституционных, имущественных, административных управленческих, административно-процессуальных, арбитражно-процессуальных, гражданско-процессуальных, информационных отношений[[13]](#footnote-13).

Центральной категорией налогового права является экономическая категория «налог», которая воплощается в распределительных общественных отношениях, в конкретной системе налогообложения.

«Сущность налога состоит в отчуждении государством в свою пользу принадлежащих частным лицам денежных средств»[[14]](#footnote-14). Известно, что еще Фома Аквинский определял налог как дозволенную законом форму грабежа. По-средством налогообложения государство в одностороннем порядке изымает в централизованные фонды определенную части внутри валового продукта для реализации публичных задач и функций. При этом часть собственности налогоплательщиков – физических лиц и организаций - в денежной форме переходит в собственность государства.

Определение налога как основанную на законе денежную форму отчуждения собственности с целью обеспечения расходов публичной власти впервые сформулировал Конституционный суд РФ. Налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства, так как иначе были бы нарушены права и охраняемые законом интересы других лиц, а также государства. В этом состоит одно из существенных отличий налогового права от гражданского, которое согласно п. 1 ст. 1 ГК РФ[[15]](#footnote-15) основывается на признании неприкосновенности собственности.

Налогообложение представляет собой совокупность экономических и правовых отношений, возникающих в области перераспределения бремени государственных расходов за счет части доходов юридических и физических лиц для удовлетворения общенациональных потребностей. Известный германский исследователь доктор Дитер Брюммерхофф характеризует сферу налогообложения специальной фискальной и управленческой целью. Первая цель направлена на финансирование государственных расходов, а вторая предполагает использование налога как экономико-политического инструмента[[16]](#footnote-16).

Данные особенности объективно предопределяют включение отношений по поводу налогообложения в сферу правового регулирования.

Объективность и существенность данных черт предопределяет необходимость их учитывать при подготовке и принятии актов законодательства о налогах и сборах. Законодатель в процессе правотворческой работы более точно очерчивает границы налогово-правового регулирования. Поэтому закрепленный в ст. 2 НК РФ перечень отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, является производным от сущностных свойств налоговых правоотношений. Этот перечень предназначен для реализации в правоприменительной практике и не претендует на теоретическую законченность.

Вместе с тем некоторые исследователи, на наш взгляд, необоснованно относят к налоговым лишь отношения по взиманию (уплате) налогов.

Налоговые правоотношения основаны не на равенстве сторон, не на автономии их воль, а на властном подчинении налогоплательщиков органам государства и местного самоуправления. В силу указанных обстоятельств законодатель называет отношения, в которых физическое лицо или организация обязаны уплатить налог (сбор) в пользу государства или муниципального образования, не налоговым обязательством, а налоговой обязанностью.

Налоговые правоотношения представляют собой разновидность финансовых правоотношений, и поэтому им присущи особенные признаки финансовых правоотношений.

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.

В-четвертых, участникам налоговых правоотношений присуще свойство налоговой правосубъектности. Налоговая правосубъектность представляет собой способность лица обладать субъективными правами, нести юридические обязанности, закрепленные законодательством о налогах и сборах, а также нести ответственность при совершении налоговых правонарушений.

Основываясь на определениях А.В. Брызгалина, Д.В. Винницкого, А.В. Демин, М.В. Карасевой и других авторов налоговое правоотношение можно определить как урегулированное нормами законодательства о налогах и сборах имущественно-организационное публичное властное общественное отношение, складывающееся в сфере налогообложения между субъектами, наделенными на-логовой правосубъектностью, обязательным участником которого является публично-правовое образование.

**1.2 Теоретические основы классификации налоговых правоотношений**

Классификация – распределение по группам, разрядам, классам[[17]](#footnote-17). В современном праве очень широкий круг различных правоотношений. Для более глубокого и детального изучения необходимо их классифицировать по различным основаниям, т.к. по мнению Р.О. Халфиной «Исследование особенностей различных видов правоотношений обогащает общую теорию правоотношения, помогая раскрыть сущность и содержание правоотношений во всех их опосредствованиях»[[18]](#footnote-18).

Из понимания конкретного характера правовых отношений следует, что неправильно придерживаться их общепринятой классификации и подразделять правоотношения на относительные и абсолютные, а также выделять общие или общерегулятивные правоотношения. Структура правоотношений (связь между конкретными носителями прав и обязанностей) такова, что исключает возможность существования правовых отношений с неопределенным составом управомоченных и обязанных участников. Если употреблять традиционный термин, то любое правоотношение является относительным.

Основное подразделение правоотношений мыслится в зависимости от характера опосредуемых отношений, от предмета регулирования. Правоотношения следует классифицировать по объекту в смысле тех общественных отношений определенного вида, которые являются предметом юридического опосредования и регулирования. С этой точки зрения система правоотношений в стране совпадает с системой правовых норм и системой субъективных прав. Правовые отношения могут подразделяться на область публичного и частного права или непосредственно на отрасли гражданского, административного, государственного и другие отрасли права. Вместе с этим выделяются и правоотношения, образующиеся в сфере отдельных институтов права.

Весьма важной является и другая классификация правовых отношений. Известно, что правоотношения возникают из правомерных и неправомерных действий (юридических фактов). В первом случае можно говорить о правоустановительных правоотношениях – тут речь идет о нормальном процессе реализации объективного и субъективного права, о соответствующем выполнении юридических обязанностей. Во втором случае, речь идет об охранительных правоотношениях, направленных на осуществление юридической ответственности или на восстановление нарушенного правопорядка, на охрану субъективных прав, на применение санкций норм права. Такие правоотношения связаны с правовой патологией.

Можно сделать вывод, что допустимы и конструктивны две классификации: одна, основанная на признаке предмета регулирования, и другая, связанная со структурой правовых норм. Подразделение правоотношений по предмету приводит к их группировке по принадлежности к той или иной отрасли права. Классификация по второму основанию дает возможность различать правоотношения, в которых реализуется диспозиция правовых норм, и правоотношения, в которых осуществляются санкции норм права[[19]](#footnote-19).

Есть возможность объединить эти две классификации. Тогда правовые отношения надо делить по отраслям права, в каждой отрасли в свою очередь выделять вид правоустановительных и правоохранительных отношений.

В социально-философском плане большое значение имеет еще одна классификация правовых отношений. По всей видимости, есть правоотношения, которые регулируют фактически существующий вид общественных отношений, и такие правоотношения, которые сами по себе (но опираясь на фактические обстоятельства) образуют особый вид отношений, без них вообще не существующий. Простейший пример: а) имущественные правоотношения, опосредующие фактические отношения собственности; б) процессуальные правоотношения, вне которых нет и самих фактических отношений судопроизводства. В первом случае отмена правового регулирования не ликвидирует самих экономических отношений и если предположить такую отмену, то производственные отношения классового общества непременно вновь облекутся в юридическую форму. Во втором случае отмена правового регулирования ликвидирует сам судебный процесс (иное дело, что и он со временем восстановится, но только непременно в юридической форме).

Налоговые правоотношения весьма многообразны, в связи с чем могут быть классифицированы для удобства осмысления всего массива отношений, охватываемых налоговым правом.

Исходя из основных функций права, налоговые правоотношения подразделяются на регулятивные и охранительные.

Регулятивные правоотношения составляют основную массу отношений в сфере правового регулирования налогообложения. Они обеспечивают реализацию регулятивной функции права.

Содержание регулятивного налогового правоотношения в значительной мере определяется типом правоотношения. В связи с этим регулятивные налоговые правоотношения могут быть подразделены на отношения активного и пассивного типа. Правоотношения активного типа складываются на основе обязывающих норм и характеризуются тем, что активный центр правоотношения находится в юридической обязанности. К регулятивным налоговым правоотношениям активного типа относятся следующие: по уплате в бюджет и внебюджетные фонды налогов и сборов; по предоставлению на-логовых отсрочек, рассрочек, налогового кредита, инвестиционного налогового кредита и т. д. Регулятивные правоотношения пассивного типа складываются на основе управомочивающих и запрещающих норм (рассматриваемых в единстве) и характеризуются тем, что активный центр правоотношения находится в субъективном праве. Субъективным правом на активные действия в регулятивных финансовых правоотношениях пассивного типа обладают главным образом Российская Федерация, субъекты РФ, а также уполномоченные ими государственные органы. Причем права этого вида, как правило, четко выражены в законодательстве. Так, в соответствии со ст. 71 Конституции РФ, с НК РФ Российская Федерация имеет право на установление федеральных налогов и сборов. Налоговый кодекс РФ ряд прав на собственные действия закрепляет за налоговыми органами. В частности, им предоставляется право проводить налоговые проверки, вызывать налогоплательщиков в налоговые органы и т. д.[[20]](#footnote-20)

Регулятивные налоговые правоотношения подразделяются на абсолютные и относительные. «Относительные правоотношения (двусторонне индивидуализированные) – это такие правоотношения, в которых уполномоченному лицу противостоит не всякий, а вполне определенный субъект, который должен совершать или не совершать определенные действия»[[21]](#footnote-21). Основная масса налоговых правоотношений – это относительные правоотношения. Здесь управомоченному лицу противостоит совершенно определенное обязанное лицо. К таковым относятся правоотношения по уплате в бюджет и государственные внебюджетные фонды налогов и неналоговых платежей, правоотношения по налоговому контролю, по получению налогового кредита, инвестиционного налогового кредита и т. д. В большинстве случаев в относительных налоговых правоотношениях управомоченное лицо имеет право требования, которому корреспондирует обязанность конкретного субъекта[[22]](#footnote-22).

Абсолютные налоговые правоотношения также имеют место в налоговом праве. Однако их число значительно меньше в сравнении с относительными на-логовыми правоотношениями. Абсолютные правоотношения (односторонне индивидуализированные) – это такие правоотношения, в которых управомоченному лицу противостоит в качестве обязанного всякий и каждый субъект. Так, к абсолютным налоговым правоотношениям можно отнести правоотношение по установлению налогов и сборов. Здесь праву представительного органа власти на установление налога противостоит обязанность всякого субъекта не препятствовать его реализации.

Охранительные налоговые правоотношения обеспечивают реализацию охранительной функции права. В налоговом праве они выполняют вспомогательную роль по отношению к регулятивным, ибо производны от регулятивных правоотношений.

Налоговое охранительное правоотношение возникает в связи с нарушением налогово-правовой нормы на основе ее санкции. Его надо отличать от всякого другого, в частности от административного охранительного правоотношения, возникающего в связи с нарушением законодательства о налогах и сборах, и на основе административно-правовой санкции, предусмотренной в гл. 15 Кодекса РФ об административных правонарушениях[[23]](#footnote-23).

К налоговым охранительным правоотношениям относятся те, которые возникают в связи с налоговыми правонарушениями (гл. 16 НК РФ), а также нарушениями банками обязанностей, предусмотренных в гл. 18 НК РФ.

В этих налоговых правоотношениях у государственного органа есть право применять к правонарушителю меры государственного принуждения, предусмотренные санкцией налогово-правовой нормы.

По мнению М.В. Карасевой налоговые правоотношения в зависимости от характера налогово-правовых норм можно подразделить на материальные и процессуальные[[24]](#footnote-24).

Материальные налоговые правоотношения возникают на основе материальных норм налогового права, а процессуальные, соответственно, на основе процессуальных налогово-правовых норм. Материальные налоговые правоотношения служат средством реализации материальных прав и обязанностей субъектов налогового права, а процессуальные налоговые правоотношения обеспечивают порядок реализации этих прав и обязанностей. К материальным налоговым правоотношениям относятся правоотношения, содержанием которых являются: обязанность налогоплательщика уплачивать налог и право налогового органа требовать его уплаты; право организации обращаться к финансовому органу за получением отсрочки уплаты налога и обязанность налогового органа рассмотреть обращение и принять по нему решение и т. д. К процессуальным налоговым правоотношениям относятся правоотношения, возникающие в ходе налогового процесса, т. е. в ходе производства по исчислению и уплате налога, в ходе налогово-контрольного производства, в ходе производства по делам о налоговых правонарушениях[[25]](#footnote-25).

Процессуальные налоговые правоотношения вторичны по отношению к материальным, служат гарантией реализации последних.

Налоговые правоотношения могут быть также подразделены на имущественные и неимущественные на основании особенностей их объекта. Объектом имущественных налоговых правоотношений является денежная субстанция – налог, сбор, пени, недоимка, штраф и т. д. Объектом неимущественных, налоговых правоотношений таковая не является. В качестве объекта здесь выделяются: деятельность по осуществлению налогового контроля и др. К имущественным налоговым правоотношениям относятся правоотношения: по уплате налогов и сборов в бюджеты и государственные внебюджетные фонды; по уплате в эти же фонды недоимок и пеней и т. д. К неимущественным налоговым правоотношениям относятся правоотношения по налоговому процессу, налоговому контролю, установлению налогов и предоставлению налоговых льгот и др.

По субъектному составу налоговые правоотношения можно подразделить на; 1) отношения, возникающие между РФ и субъектами РФ; между РФ и муниципальными образованиями; между субъектами РФ и муниципальными образованиями – к ним относятся отношения по поводу установления и введения налогов и сборов; 2) отношения между государством (муниципальными образованиями) в лице уполномоченных органов и налогоплательщиками, а также иными участниками налоговых правоотношений — по поводу взимания налогов и сборов, проведения налогового контроля, привлечения к налоговой ответственности, а также обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц.

По содержанию они делятся на отношения, складывающиеся в процессе: 1) установления и введения налогов и сборов; 2) взимания налогов и сборов; 3) проведения налогового контроля; 4) привлечения к ответственности за на-логовые правонарушения; 5) обжалования актов налоговых органов, а также действия (бездействия) их должностных лиц.

По цели они делятся на отношения основные и обеспечительные (сопутствующие). Традиционно основными считаются отношения по взиманию, уплате налога или сбора. В то же время отношения, возникающие по поводу постановки на налоговый учет, по проведению налоговых проверок и т.п. принято рассматривать как вспомогательные, обеспечивающие выполнение обязанностей налогоплательщиком, предусмотренных налоговым законодательством[[26]](#footnote-26).

Анализируя мнения различных ученых, мы пришли к следующим выводам:

Налоговые правоотношения обладают рядом специфических признаков и особенностей, что позволяет выделить их в отдельный вид правоотношений.

В науки сложилось несколько подходов к классификации налоговых правоотношений по различным основаниям. Например, по характеру налогово-правовых норм, по целям или по субъектному составу.

Но любая из описанных выше классификаций налоговых правоотношений не совершенна, т.к. она отражает лишь субъективное мнение ученых, основанное не его практике и личных взглядов на данный вопрос. «Классификации на-логовых правоотношений представляют собой явления научной абстракции, поэтому их число может быть увеличено»[[27]](#footnote-27).

**Глава 2 Юридическое и фактическое содержание налогового правоотношения**

**2.1 Понятие юридического и фактического содержания налогового правоотношения**

Правоотношение – это юридическая связь между субъектами этого от-ношения. Через правоотношение осуществляется регулирование фактических обстоятельств отношения. Правоотношение – это не фактическое, а юридическое общественное отношение. Между юридическим и фактическим общественным отношением существует тесная взаимосвязь. Правовая норма ко-нкретизируется в юридическом отношении, которое при наличии оснований, предусмотренных законом, возникает между конкретными субъектами. И затем это юридическое отношение воздействует на фактическое общественное отношение. Если поведение субъектов является правомерным, то между юри-дическим и фактическим отношением существует единство. Однако, в похожих случаях, когда субъекты не выполняют требований правовых норм, между юри-дическим отношением (правоотношением) и тем фактическим отношением, на которое оно должно оказывать воздействие, появляется противоречие. Со-держанием этого общественного отношения является поведение его участников. Если это поведение отклоняется от требований правовой нормы, то и само об-щественное отношение отклоняется от своей модели – юридического от-ношения. Таким образом, общественное отношение является объектом правового отношения[[28]](#footnote-28).

Юридическое содержание правоотношений составляют субъективные пра-ва и юридические обязанности субъектов правоотношений. Акцентируют внимание именно на юридическом содержании, поскольку оный составляет специфику правоотношений. Очень часто для возникновения правоотношения требуется фактический состав, т.е. совокупность двух или нескольких юридических фактов, наличие которых необходимо для наступления юридических последствий. Нередко нормы права связывают юридические последствия не только с наличием того или иного обстоятельства, но и с его отсутствием. Типичным примером такой связи служит неисполнение обязанности, которое выступает основанием возникновения процессуального отношения в целях защиты нарушенного права. Факты, свидетельствующие об отсутствии каких-либо обстоятельств или действий, в юридической науке называются отрицательными.

Если рассматривать любые общественные отношения как систему, их участники являются важнейшими структурными элементами данной системы. Свойства участников соответственно определяют специфику самих общественных отношений. В частности, на природу налоговых отношений решающее влияние оказывает то, что в них одновременно участвуют (противостоят друг другу) субъект, наделенный властными полномочиями в сфере налогообложения, и субъект, не наделенный таковыми. Субъекта, наделенного властными полномочиями (публично-территориальные образования, государственные органы и органы местного самоуправления), целесообразно именовать публичным; субъекта, не обладающего таковыми (физические лица, организации), - частным.

Частные субъекты имеют собственные интересы, обладают автономией воли, которая определяет их поведение. Публичные субъекты призваны проявлять публичный интерес, понимаемый как производный от совокупности частных интересов. Содержание воли публичного субъекта определяется тем публичным интересом, для проведения которого он существует. Частный интерес и публичный интерес, выступающий как среднее арифметическое совокупности частных интересов, могут не совпадать. Если такое совпадение и имеет место объективно, оно может не быть осознано конкретным носителем частного интереса[[29]](#footnote-29).

Налоговые правоотношения можно определить как урегулированные нормами налогового права общественные отношения, возникающие по поводу установления, введения и взимания налогов.

Налоговое правоотношение обладает сложной элементной структурой. Принято выделять субъект, объект и содержание налогового правоотношения.

Наиболее полно сущность правоотношений раскрывается в юридическом и фактическом содержании правоотношения. Юридическое содержание – более широкое понятие, чем фактическое, оно включает комплекс возможных вариантов, несколько потенциальных перспектив развития событий. Фактическое содержание означает уже конкретные формы поведения субъектов, развития событий, т.е. реализацию одного из вариантов возможного юридического содержания правоотношений[[30]](#footnote-30).

Например, юридическое содержание налогового правонарушения предполагает множество вариантов. Это и налоговые преступления (уклонение от ведения учета, уклонение от налогообложения и т.д.), и налоговые проступки (нарушение порядка представления информации об открытии счета в банке, нарушение порядка ведения учета и т.д.). Но фактическое содержание налогового правонарушения намного конкретнее и предполагает определенный вид правонарушения (например, уменьшение или сокрытие объекта налогообложения), определенного субъекта правоотношения и соответственно этому определенную совокупность прав и обязанностей управомоченного и обязанного субъектов, лежащих в основе их фактических отношений.

Таким образом, юридическое содержание налоговых правоотношений определяется потенциальными возможностями развития событий и соответствующих действий уполномоченного и обязанного субъектов отношений по поводу установления, изменения и уплаты налогов. Фактическое содержание налоговых правоотношений представляет собой конкретные действия плательщиков, с одной стороны, и государства (либо уполномоченных им органов) по реализации прав и обязанностей сторон при осуществлении предписаний налогово-правовых норм, с другой.

Система норм права, лежащая в основе правовых отношений, выделяет последние из общественных отношений в целом и определяет некоторые особенности налоговых правоотношений:

1. Целевая системность – система налоговых правоотношений подчинена определенной цели – установлению и взиманию налогов. Налоговые правоотношения подчинены определенной логике, которая отражает смысл деятельности государства по установлению и сбору налогов, обязанность плательщика внести определенную сумму в денежный фонд.

2. Формальная определенность связана с тем, что правоотношения регулируют четко определенные связи, складывающиеся между субъектами. Особенностью налоговых правоотношений является то, что одним из субъектов всегда выступает государство при этом определен также круг иных субъектов налоговых правоотношений, перечень их прав и обязанностей: государства и компетентных органов установить налоги и обеспечить их уплату; налогоплательщиков – внести в бюджет или внебюджетный государственный фонд денежную сумму в установленные сроки и в необходимом размере.

3. Обеспечение государственным принуждением налоговых правоотношений усиливается тем, что фактически речь идет об охране собственником принадлежащего ему имущества. Налоговые поступления, составляя основу денежного фонда государства, представляют государственные денежные средства, и ущемление реализации государственных интересов порождает ответную реакцию охранительного государственного механизма.

**2.2 Стороны, объект и предмет налоговых правоотношений**

В теории права признано, что объект является обязательным элементом структуры любого правоотношения, в том числе и налогового. При рассмотрении объекта налогового правоотношения, по нашему мнению, сходному с мнением Р.О. Халфиной, необходимо учитывать, что налоговое правоотношение объединяет в себе как материальную, так и процессуальную составляющую, а значит, необходимо ставить вопрос о множестве объектов налогового правоотношения[[31]](#footnote-31).

В ходе дискуссии об объекте правоотношения в середине 70-х годов Р.О. Халфина высказала мнение, что «объект правоотношения имеет значение для возникновения и развития многих видов правоотношений и для их структуры, не являясь вместе с тем элементом структуры» [[32]](#footnote-32), однако данная позиция не была поддержана. В литературе объект правоотношения определяется как то, на что направлены субъективные права и юридические обязанности его субъектов, либо то, ради чего, по поводу чего возникают сами правоотношения [[33]](#footnote-33).

Налог может выступать в качестве объекта налогового правоотношения в первую очередь в материальных правоотношениях по поводу непосредственной уплаты налогов в бюджет либо возврата налога налогоплательщику. При этом в любом случае является конкретной денежной суммой. Налог является тем материальным благом, представляющим сумму денежных средств, подлежащую внесению в бюджет (либо возврату налогоплательщику), на которое собственно направлено налоговое правоотношение, а именно права и обязанности субъектов налогового правоотношения.

Однако, учитывая сложный характер налоговых правоотношений, их имущественную и организационную направленность, содержащие в себе как экономические, так и правовые начала, было бы неправильно ограничиваться подобным односторонним подходом. Действительно, налог в качестве объекта налогового правоотношения в первую очередь следует рассматривать в отношениях, связанных непосредственно с уплатой налогов, т.е. в большей степени материальных правоотношений. Данное правоотношение предполагает также ряд мероприятий, прежде всего контрольного характера (предоставление декларации, проверка ее налоговым органом, истребование дополнительных документов и т.п.). В этом проявляется процедурно-организационный характер налоговых правоотношений, что свойственно для всех процессуальных правоотношений. Учитывая дуализм налогового правоотношения, при анализе объекта налогового правоотношения объективно необходимо совмещение его материального и процессуального содержания[[34]](#footnote-34). Поэтому вполне логичным видится рассмотрение множественности объектов налогового правоотношения.

Позиции множественности объектов налогового правоотношения придерживаются Е.Ю.Грачева, Э.Д.Соколова, определяя объектом налогового правоотношения налог, сбор, взнос, порядок их взимания, уплаты, осуществление налогового контроля, привлечение к налоговой ответственности и обжалование актов налоговых органов, действий или бездействий их должностных лиц[[35]](#footnote-35). Данный подход во многом представляет собой воспроизведение ст.2 НК РФ, определяющей понятие отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. М.В.Кустова, подчеркивая организационную сторону налоговых правоотношений, отмечает и специфику их объекта. Таким объектом, по ее мнению, становится поведение субъектов, направленное на обеспечение установленного порядка управления в сфере налогообложения. В частности, в налоговых контрольных правоотношениях в качестве объекта можно рассматривать поведение плательщика, направленное на соблюдение установленных требований к заполнению деклараций и иных налоговых документов [[36]](#footnote-36).

При этом нужно помнить, что правоотношения предполагают тесную взаимосвязь объекта и предмета. предмет налогового правоотношения будет охватывать совокупность денежных налоговых поступлений в бюджет и ассоциироваться с материально-вещественным значением объекта налогового правоотношения. Объект же налогового правоотношения будет включать в себя весь комплекс явлений, деятельности и действий, регулируемых налоговым правоотношением и связанных с предметом правоотношения. В этой ситуации предмет налогового правоотношения будет представлять собой как бы материальную начинку, содержание объекта правоотношения. Тогда как объект налогового правоотношения, помимо этого материального содержания, будет обязательно включать соответственное процессуальное его обеспечение, гарантирующее поступление налоговых платежей в бюджет, облекающее в правовую форму связанную с этим деятельность всех субъектов налоговых правоотношений[[37]](#footnote-37).

Таким образом, учитывая сложный характер налогового правоотношения, содержащего в себе как материальную, так и процессуальную составляющую, с учетом анализа высказанных в литературе мнений, представляется возможным сделать вывод о множестве объектов налогового правоотношения, а именно, в качестве объекта может выступать:

а) налог (сумма денежных средств, подлежащая внесению в бюджет);

б) действия, поведение субъектов налогового правоотношения;

в) результаты действий (бездействий) субъектов налоговых правоотношений.

Государство, регулируя с помощью норм права отношения, складывающиеся в сфере налогообложения, определяет круг субъектов налогового права. Согласно статье 9 НК РФ субъектами налогового правоотношения являются: налогоплательщики, налоговые агенты, налоговые органы, таможенные органы. К участникам налоговых правоотношений относятся также и финансовые и иные уполномоченные государственные органы при решении вопросов, отнесенных к их компетенции НК РФ. Законодательство о налогах и сборах не содержит исчерпывающего перечня лиц, вступающих в налоговые отношения, однако субъектов налогового права возможно классифицировать по следующим основаниям.

1. По способу нормативной определенности:

а) зафиксированные налоговым законодательством в качестве субъектов налоговых отношений;

б) не зафиксированные налоговым законодательством в качестве субъектов налоговых отношений.

2. По характеру фискального интереса:

а) частные субъекты;

б) публичные субъекты.

3. По степени имущественной заинтересованности в возникновении налоговых отношений:

а) имеющие непосредственный собственный имущественный интерес в налоговых отношениях;

б) не имеющие непосредственного собственного имущественного интереса в налоговых отношениях.

Разумеется, основными субъектами налогового права являются налогоплательщик, с одной стороны, и государство в лице налоговых органов – с другой. Участие всех иных лиц в налоговых правоотношениях носит факультативный, подчас эпизодический характер[[38]](#footnote-38). В самом общем виде субъектов налогового права можно подразделить на три группы.

Физические лица, к которым НК РФ относит граждан Российской Федерации, иностранных граждан и лиц без гражданства. В отдельную подгруппу выделяются индивидуальные предприниматели.

Организации – юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ (российские организации), а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории Российской Федерации (иностранные организации).

Публично-территориальные образования – Российская Федерация, субъекты РФ, муниципальные образования, участвующие в налоговых правоотношениях, как правило, в лице уполномоченных органов государственной власти и местного самоуправления. Такими органами являются законодательные (представительные) и исполнительные органы власти, налоговые, таможенные и финансовые органы, органы государственных внебюджетных фондов, органы внутренних дел и др[[39]](#footnote-39).

Правовой статус участников налоговых отношений, перечисленных в ст. 9 НК РФ, регулируется всей совокупностью нормативных правовых актов о налогах и сборах, включая региональное налоговое законодательство и правовые акты органов местного самоуправления.

Налоговое законодательство также указывает и на других участников налоговых правоотношений, не раскрывая в полной мере их правового статуса. К таким участникам относятся:

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 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 ПК РФ);

Экспертами признаются лица, обладающие специальными познаниями в науке, искусстве, технике или ремесле, которые необходимы для разъяснения вопросов, возникающих в процессе осуществления налоговою 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 деда 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 Н К РФ).

**2.3 Классификация налоговых правоотношений**

В соответствии со ст.2 Налогового кодекса РФ «законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения». Нетрудно заметить, что перечисленные в данной статье отношения, регулируемые законодательством о налогах и сборах, в основном соответствуют структуре Кодекса. При этом первые две группы отношений наряду с НК РФ регулируются иными актами законодательства о налогах и сборах, к которым в настоящее время относятся отдельные федеральные законы о налогах, устанавливающие порядок уплаты конкретных видов налогов, законы субъектов РФ и нормативные правовые акты органов местного самоуправления о налогах и сборах[[40]](#footnote-40). При этом необходимо учитывать, что к отношениям по установлению, введению и взиманию таможенных платежей, а также к отношениям, возникающим в процессе осуществления контроля за уплатой таможенных платежей и привлечения к ответственности виновных лиц, законодательство о налогах и сборах не применяется, если иное специально не предусмотрено Налоговым кодексом РФ.

Системный анализ данной нормы, на наш взгляд, позволяет говорить о том, что термины «налоговые отношения» и «отношения, регулируемые законодательством о налогах и сборах» тождественны и равнозначны.

Иначе говоря, если попытаться классифицировать те отношения, которые регулируются Налоговым кодексом РФ и законодательством о налогах и сборах, и входящие в предмет регулирования налогового права, то они могут быть представлены в следующем виде:

Первая группа – отношения, связанные с установлением налогов и сборов на федеральном, региональном и местном уровне соответственно.

Вторая группа – отношения, связанные с введением налогов и сборов на федеральном, региональном и местном уровне соответственно.

Установление налогов и сборов - это определение в актах законодательства о налогах и сборах элементов налогообложения и сборов, а введение налогов – это решение того или иного публичного субъекта о взимании у него на территории налогов и сборов. Отношения по установлению и введению налогов и сборов образуют важную группу общественных отношений, без которой функционирование налоговой системы невозможно, поэтому нормы, содержащиеся в актах законодательства о налогах и сборах, направленные на регулирование этих отношений, относятся к нормам налогового права, а сами отношения входят в предмет регулирования налоговым правом.

В Российской Федерации устанавливаются следующие виды налогов и сборов: федеральные, региональные и местные.

Третья группа – отношения по взиманию налогов и сборов, которые проявляются в процессе исполнения налоговых и квазиналоговых отношений, т.е. при исчислении и уплате конкретных видов налоговых платежей налогоплательщиками и плательщиками сборов, а также при исполнении обязанностей иными обязанными лицами — налоговыми агентами, банками и т.д. (условно данные обязанности, непосредственно не связанными с исчислением и уплатой налогов и сборов, можно обозначить как «квазиналоговые»).

Обязанность по уплате налога предусмотрена ст. 57 Конституции России, согласно которой «каждый обязан уплачивать законно установленные налоги и сборы»[[41]](#footnote-41). В результате реализации данной нормы, закрепляющей обязанность граждан и организаций уплачивать законно установленные налоги, возникает группа правоотношений между публичными и частными субъектами в связи с выполнением последними своих обязанностей по взносу в бюджет (во вне-бюджетный фонд) налоговых платежей. Таким образом, вторая группа отношений, составляющих предмет правового регулирования налоговым правом, - правоотношения, возникающие между частными субъектами и публичными субъектами по поводу взимания налоговых платежей в централизованные де-нежные фонды. Указанная группа налоговых правоотношений, безусловно, относится к имущественным правоотношениям. Субъектами имущественных правоотношений по поводу уплаты налогов в бюджет или внебюджетный фонд являются налогоплательщики, с одной стороны, и публичные субъекты, с другой стороны. Именно публичные субъекты, а не органы власти являются управомоченной стороной в налоговых правоотношениях, возникающих в связи с уплатой налогов. Субъективное право истребовать налог является следствием наличия фискального суверенитета, которым обладает только публичный субъект. Данное право, которое можно именовать фискальным правом, неразрывно связано с суверенитетом, и в этой связи названное право не может быть делегировано какому-нибудь органу власти

Четвертая группа – отношения, возникающие по осуществлению на-логового контроля со стороны соответствующих государственных органов.

Специфика налоговых правоотношений такова, что отношения, возникающие в связи с уплатой налогов, могут быть эффективно реализованы только при наличии особой формы государственного контроля – налогового контроля, который принципиально отличается от общего контроля со стороны государственных органов за соблюдением иного законодательства. Налоговый контроль является составной частью финансового контроля государства. Сущность налогового контроля выражается в том, что при его проведении проверяется соблюдение налогоплательщиками (плательщиками сбора) и налоговыми агентами норм налогового законодательства. Таким образом, к предмету налогового права вполне правомерно отнести и те отношения, которые возникают в процессе осуществления компетентными государственными органами контрольных функций за выполнением юридическими и физическими лицами своих налоговых обязанностей. Реализация государством функции налогового контроля заключается в осуществлении на постоянной основе специализированными органами контроля за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов требований законодательства о налогах и сборах. Признавая важность защиты интересов налогоплательщиков в ходе проведения контрольных мероприятий, да и по итогам принятия органами налогового контроля правовых актов, законодатель выделяет в особую группу отношений отношения по обжалованию актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц, хотя по сути своей эти отношения являются разновидностью отношений в сфере налогового контроля[[42]](#footnote-42).

Пятая группа – отношения, возникающие в процессе привлечения соответствующих к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Наконец, государство, добиваясь защиты своих фискальных прав, использует различные формы государственного принуждения, среди которых наиболее распространенной формой является налоговая ответственность, или ответственность за налоговые правонарушения. Несмотря на то что в настоящее время теоретических предпосылок формирования налоговой ответственности как самостоятельного вида ответственности не существует, законодатель фактически своей волей объявил самостоятельность этого вида юридической ответственности, что и послужило причиной отнесения сегодня к предмету налогового права отношений, возникающих в процессе привлечения виновных лиц к налоговой ответственности[[43]](#footnote-43).

Безусловно, в случаях, когда отношения хозяйствующего субъекта и государственного органа возникли в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения, подлежат применению соответствующие нормы НК РФ и иных актов законодательства о налогах и сборах. Вместе с тем в случаях, когда налоговые органы решают задачи либо используют полномочия, предоставленные им в рамках иных (административных и т.п.) отношений, нормы законодательства о налогах и сборах применению не подлежат. Тем не менее налогоплательщики, налоговые агенты, а иногда и суды нередко допускают ошибки, ссылаясь на нормы НК РФ в ситуациях, когда о налоговых отношениях не может быть и речи.

На неправомерность такого подхода обратил внимание Пленум ВАС РФ в Постановления от 28 февраля 2001 года № 5[[44]](#footnote-44), указав, что круг отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, определен в ч.1 ст.2 НК РФ. В связи с этим НК РФ не подлежит применению к иным правоотношениям с участием налоговых органов, не связанным с установлением, введением и взиманием налогов и сборов в Российской Федерации, осуществлением налогового контроля, обжалованием актов налоговых органов (действий, бездействия их должностных лиц), принятых (осуществленных) в рамках налогового контроля, привлечением к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

На основании вышеизложенного можно сделать следующие выводы. На-логовое правоотношение, как и любое правоотношение, обладает сложной элементной структурой. Принято выделять субъект, объект и содержание налогового правоотношения.

Фактическим содержанием налогового правоотношения являются сами действия, в которых реализуются права и обязанности.

Юридическим содержанием налоговых правоотношений являются права и обязанности их участников.

Основным содержанием налогового правоотношения является обязанность налогоплательщика внести в бюджетную систему или внебюджетный государственный фонд денежную сумму в соответствии с установленными ставками и в предусмотренные законом сроки, тогда как государственные органы имеют право требовать от налогоплательщика исполнения данной публично-правовой обязанности.

Объект налогового правоотношения – это сам налог как обязательный взнос в бюджет, поскольку по своей сути и природе он выступает тем материальным благом, предоставлением и использованием которого удовлетворяются интересы правомочной стороны налогового правоотношения – государства.

Субъект налогового права - это внешне обособленное, способное самостоятельно вырабатывать, выражать и осуществлять единую волю лицо, которое налоговое законодательство наделяет налогово-правовым статусом, то есть потенциальной способностью участвовать лично либо через представителя в налоговых правоотношениях.

Участник налогового правоотношения – правосубъектное лицо, у которого в рамках налогового правоотношения возникают субъективные юридические права и обязанности. Как видим, понятия «субъект налогового права» и «участник налогового правоотношения» близки, но не тождественны. Эти категории соотносятся как целое и часть (общее и частное): участник налогового правоотношения всегда выступает субъектом налогового права, поскольку обладает соответствующей правосубъектностью; но не всякий субъект налогового права является участником конкретного налогового правоотношения.

Основными субъектами налоговых правоотношения являются налогоплательщики - физические лица, индивидуальные предприниматели и юридические лица, и публично – территориальные образования – Российская Федерация, Субъекты Российской Федерации и муниципальные образования в лице уполномоченных органов.

Как уже отмечалось в первой главе, классификация налоговых правоотношений возможна по различным основаниям. На наш взгляд логичной и обоснованной является классификация, установленная законодательством, т.к. она четко регламентирует налоговые правоотношения между налогоплательщиками и государством.

**Глава 3 правовой статус и классификация субъектов налоговых правоотношений**

**3.1 Правовой статус физического лица как субъекта налоговых правоотношений**

Понятие «физическое лицо» является специально юридическим для обозначения индивидуального субъекта права в отличие от субъекта – коллективного (организационного) образования, именуемого юридическим лицом. Термин «физическое лицо» охватывает всех индивидуальных субъектов, пребывающих на территории государства: граждан РФ, иностранцев и лиц без гражданства. Понятие «гражданин» представляет собой специфический социально-правовой аспект характеристики индивида. В нем выражается устойчивая юридическая связь лица с государством, определяющая правовое положение этого лица в обществе и государстве[[45]](#footnote-45).

С точки зрения подоходного налогообложения выделяются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ, и физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами РФ, но получающие доходы от источников в Российской Федерации. К налоговым резидентам РФ согласно ст. 11 НК РФ относятся физические лица, фактически находящиеся на территории Российской Федерации не менее 183 дней в календарном году. Течение этого срока прерывается окончанием налогового периода (календарного года) и в новом налоговом периоде (календарном году) отсчитывается заново. Физические лица, фактически находящиеся на территории Российской Федерации менее 183 дней в календарном году, не являются налоговыми резидентами РФ. От определения статуса налогоплательщика как налогового резидента или нерезидента зависит выбор объекта налогообложения и налоговой ставки, которые у них существенно различаются. Налоговые резиденты РФ уплачивают налоги со всех доходов, полученных как на территории Российской Федерации, так и за ее пределами; нерезидент - только с доходов, полученных на территории России[[46]](#footnote-46).

Среди физических лиц в отдельную категорию налогоплательщиков выделены индивидуальные предприниматели – физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частные нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты. Как видим, налоговое законодательство в отличие от ГК РФ приравнивает к предпринимателям и частнопрактикующих граждан – адвокатов, нотариусов. Физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства, при исполнении обязанностей, возложенных на них НК РФ, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями.

Основу налогово-правового статуса налогоплательщиков составляет совокупность закрепленных налоговым законодательством субъективных прав и обязанностей в сфере налогообложения. Следует различать общий налогово-правовой статус, которым наделяются все налогоплательщики, независимо от их индивидуальных и групповых особенностей, и специальный, вытекающий из принадлежности лица к выделяемой по определенным критериям (организационно-правовая форма, вид деятельности, численность работающих, объем выручки и т.п.) категории налогоплательщиков либо связанный с уплатой конкретного налога. Общий статус налогоплательщика в полном объеме регулируется частью первой НК РФ, специальный, как правило, - частью второй НК РФ. Права и обязанности налогоплательщика, составляющие общий налогово-правовой статус, могут быть названы основными, специальный специальными.

Субъективное право налогоплательщика – это предусмотренная налогово-правовой нормой мера дозволенного поведения, обеспеченная соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов и гарантированная мерами административной и судебной защиты. «В широком смысле права плательщиков налогов и сборов - это права на реализацию закрепленных в законодательстве основных (конституционных) принципов налогообложения[[47]](#footnote-47)». Главное в правах налогоплательщиков - возможность их использования по собственному усмотрению без угрозы применения государственных санкций. Субъективное право всегда выступает юридическим средством для достижения определенного интереса, блага, ценности.

Юридическая обязанность налогоплательщика – это предусмотренная налогово-правовой нормой мера должного поведения, обеспечиваемая мерами государственного принуждения. При реализации обязанности у налогоплательщика отсутствует свобода выбора, от ее исполнения нельзя отказаться. Государство вправе принудительно обеспечивать надлежащее исполнение юридических обязанностей. В этом главное отличие обязанности налогоплательщика от субъективного права, которое всегда реализуется добровольно, по свободному усмотрению лица.

«Физическое лицо только тогда может быть фактически налогово-дееспособно, то есть приобретать и осуществлять налоговые обязанности и права, когда оно способно приобрести объекты налогообложения, то есть имущество, доходы и т. д. В связи с этим, возраст, с которого может реально наступить налоговая дееспособность физического лица, производен от возраста наступления гражданской и трудовой дееспособности»[[48]](#footnote-48).

Определяя обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы, Конституция РФ имеет в виду исключительно налогоплательщиков. Однако в ряде случаев законодатель возлагает исполнение налоговой обязанности на третьих лиц, именуемых НК РФ «налоговыми агентами». Согласно п. 1 ст. 24 НК РФ налоговыми агентами признаются лица, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов. Термин «лица», использованный в этой дефиниции, указывает, что налоговыми агентами могут быть как организации, так и физические лица. При этом содержание понятий «лицо», «организация», «физическое лицо» носит отраслевой, налогово-правовой характер и раскрывается в ст. 11 НК РФ. Заметим, что обязанности налогового агента ограничиваются уплатой исключительно налогов, но не сборов.

Статус налогового агента имеют, в частности: а) организации в отношении налога на доходы физических лиц; б) российские контрагенты иностранных юридических лиц, не имеющих постоянного представительства на территории Российской Федерации, в отношении некоторых налогов (НДС, налог на прибыль организаций); в) российские организации (хозяйственные общества), выплачивающие учредителям (акционерам) проценты или дивиденды.

Атрибутивным признаком налогового агента является его устойчивая правовая связь с налогоплательщиком. Причем, идет ли речь о трудовых, гражданско-правовых, договорных или иных правоотношениях, главным будет наличие финансовых (денежных) взаимодействий между налоговым агентом и налогоплательщиком. Как правило, налоговым агентом является лицо, выплачивающее доходы налогоплательщику[[49]](#footnote-49).

Правовой статус налоговых агентов и налогоплательщиков во многом совпадает. Они имеют одинаковые права, если иное не предусмотрено НК РФ. Что касается обязанностей, они у налоговых агентов значительно сужены. Согласно п. 3 ст. 24 НК РФ налоговые агенты обязаны:

а) правильно и своевременно исчислять, удерживать из средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять в бюджеты (внебюджетные фонды) соответствующие налоги;

б) в течение одного месяца письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме задолженности налогоплательщика;

в) вести учет выплаченных налогоплательщикам доходов, удержанных и перечисленных в бюджеты (внебюджетные фонды) налогов, в том числе персонально по каждому налогоплательщику;

г) представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов.

Указанный перечень носит исчерпывающий характер и расширительному толкованию не подлежит.

Удержание налоговых платежей из средств, выплачиваемых налогоплательщику, производится без какого-либо согласования (одобрения, подтверждения) со стороны последнего. С другой стороны, налоговый агент не вправе отказаться от выполнения своих обязанностей, что свидетельствует об императивном, публично-правовом характере правоотношений «государство – налоговый агент – налогоплательщик». Обязанности налогового агента вытекают из закона, а не договора, то есть любые контрактные условия об удержании, исчислении и перечислении налогов в качестве налогового агента являются изначально ничтожными.

Налогоплательщик вправе участвовать в налоговых правоотношениях лично либо через представителя. Личное участие в налоговых правоотношениях не лишает его права иметь представителя, равно как участие представителя не лишает налогоплательщика права на личное участие в указанных правоотношениях. Налоговые агенты, имеющие те же права, что и налогоплательщики, также могут иметь налоговых представителей. Общее количество представителей у одного налогоплательщика законом не ограничивается. По общему правилу полномочия налоговых представителей должны быть документально подтверждены[[50]](#footnote-50).

Как указал Конституционный Суд РФ, представительство в налоговых правоотношениях означает совершение представителем действий от имени и за счет собственных средств налогоплательщика – представляемого лица[[51]](#footnote-51).

В соответствии с НК РФ предусматривается два вида налоговых представителей: 1) законные – представители, уполномоченные представлять налогоплательщика на основании закона или учредительных документов организации; 2) уполномоченные – представители, уполномоченные представлять интересы налогоплательщика на основании доверенности (Ст. 27, 29 НК РФ).

Как видим, если законное представительство возникает непосредственно из нормы закона либо корпоративных правовых актов, то уполномоченное – из гражданско-правовой сделки, оформленной доверенностью. Главное различие между двумя видами представительства вытекает из реализации свободы воли налогоплательщиком. В то время как наличие и выбор уполномоченного представителя, а также объем его полномочий полностью зависит от усмотрения (волеизъявления) налогоплательщика, участие в налоговых правоотношениях законного представителя носит императивный характер, поскольку воля представляемого здесь в расчет не принимается или же существенно ограничивается.

Налоговыми представителями могут быть как физические, так и юридические лица. Представительство в сфере налогообложения по своей природе и содержанию остается гражданско-правовым институтом, поэтому его включение отдельной главой в НК РФ, на наш взгляд, выглядит достаточно спорным и неоправданным.

Субъектом налогового правоотношения является сам налогоплательщик, независимо от того, лично ли он участвует в этом правоотношении либо через законного или уполномоченного представителя. В связи с этим при решении вопроса о привлечении налогоплательщика к ответственности за то или иное нарушение налогового законодательства, действия (бездействие) его представителя расцениваются как действия (бездействие) самого налогоплательщика. Последствия ненадлежащего исполнения представителем возложенных на него обязанностей в сфере налогообложения определяются для него правилами соответственно гражданского, семейного или трудового законодательства (п. 7)[[52]](#footnote-52).

**3.2 Коллективные субъекты налоговых правоотношений**

Организация как субъект налогового права представляет собой коллективное образование, обладающее организационной и имущественной обособленностью, самостоятельно (от своего имени) выступающее в налоговых правоотношениях и самостоятельно несущее ответственность за налоговые правонарушения[[53]](#footnote-53).

Понятие «организация» многозначное. Организация может рассматриваться как социальное явление, как состояние или свойство субъекта и объекта, как процесс или совокупность осуществляемых мероприятий для решения определенных задач, как направление работ по управлению производством. Понятие «организация» означает также состав органов управления, порядок их соподчиненности, административные связи, содержание и порядок выполнения функций управления. Но современная законодательная практика и юридическая наука выработали специфическое назначение термина «организация». Так, ст. 48 ГК РФ указывает, что юридическим лицом признается организация, которая обладает известными признаками. Исходя из этого, очевидно, что понятие организации значительно шире понятия юридического лица. В литературе по вопросам гражданского права под организацией понимается коллективное образование, обладающее организационным единством

Статья 9 НК РФ называет в качестве участников налоговых отношений организации, признаваемые в соответствии с Кодексом налогоплательщиками и (или) плательщиками сборов, или налоговыми агентами. Пункт 2 ст. 11 НК РФ определяет, что под организациями в налоговом законодательстве понимаются юридические лица, образованные в соответствии с законодательством (российские организации), а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории РФ (иностранные организации)[[54]](#footnote-54).

Из данного пункта ст. 11 НК РФ видно, что, по крайней мере, три вида образований, не обладающих статусом юридического лица, рассматриваются действующим налоговым законодательством РФ в качестве полноправных участников налоговых отношений (субъектов налогового права). К таковым относятся: 1) компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств и не обладающие статусом юридического лица; 2) филиалы и представительства юридических лиц, созданных на территории иностранных государств в соответствии с законодательством этих государств; 3) филиалы и представительства международных организаций.

Весь комплекс коллективных субъектов налогового права, не обладающих властными полномочиями в сфере налогообложения, можно дифференцировать на организации трех видов: 1) сложные организации; 2) простые организации; 3) организации с ограниченными налоговыми правами. При такой классификации в число простых организаций включаются все, не имеющие территориально обособленных подразделений юридические лица (российские и иностранные) и иные корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью. К сложным организациям относятся указанные выше юридические лица и иные корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, в том случае, если они имеют в своем составе территориально обособленные подразделения. Организациями с ограниченными налоговыми правами считаются территориально обособленные подразделения соответствующих юридических лиц (филиалы, представительства).

В соответствии с НК РФ филиалы, представительства и иные структурные подразделения российских юридических лиц не являются самостоятельными налогоплательщиками. Статья 19 НК РФ устанавливает, что филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов по месту нахождения этих филиалов и иных обособленных подразделений. В части второй НК РФ это правило конкретизируется.

Оригинальным образом определяет понятие «обособленное подразделение организации» п. 2 ст. 11 НК РФ, согласно которому обособленное подразделение организации – это любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. Признание объекта обособленным подразделением организации производится независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. Приведенную новеллу НК РФ нельзя счесть вполне удачной.

Однако налоговое право должны интересовать не все виды структурных (обособленных) подразделений организаций (юридических лиц). Необходимо, чтобы в сферу его регулирования попадали, прежде всего, такие обособленные подразделения, которые наделены определенным объемом закрепленного за ними имущества и способны от имени юридического лица (точнее, их руководителя) выступать в гражданском обороте, от деятельности которых возможен некоторый экономический эффект. Исходя из положений ГК РФ, именно филиалы и представительства являются такими обособленными подразделениями организаций.

Следовательно, категория «юридическое лицо» не в состоянии охватить всех коллективных субъектов налогового права. Отсутствие у того или иного организационного образования статуса юридического лица еще не свидетельствует об отсутствии у него и качества налоговой правосубъектности. Более того, как показывают вышеприведенные примеры, признание в общественном образовании субъекта налогового права в целом не должно быть связано напрямую с наличием юридической личности. Поэтому логично «вывести» налоговые отношения за пределы правоспособности организации как юридического лица. Это неминуемо заставляет нас параллельно с юридической личностью конструировать иной институт, охватывающий выступление организации в качестве субъекта налоговых отношений. Определение круга организаций, обладающих налоговой правосубъектностью, способом перечисления прав и обязанностей, не решает поставленной задачи. Само собой разумеется, что если на организацию на основе правовых норм возложена обязанность платить налоговые платежи, то этим сказано все: данная организация – субъект налогового права.

Банками в налоговых правоотношениях признаются коммерческие банки и другие кредитные организации, имеющие лицензию ЦБ РФ (ст. 11 НК РФ). Как видим, налоговое законодательство использует термин «банк» широко, а именно как любая кредитная организация. В то же время банковское законодательство признает коммерческие банки лишь одной из разновидностей кредитных организаций[[55]](#footnote-55).

Перечисляя в ст. 25 НК РФ участников налоговых правоотношений, законодатель не упоминает банки. Это серьезное упущение. Банк выступает в налоговых правоотношениях в трех лицах: во-первых, как налогоплательщик; во-вторых, как налоговый агент и, в-третьих, как финансовый посредник между налогоплательщиками и государством.

Банки обеспечивают функционирование системы хранения безналичных денежных средств и осуществление безналичных расчетов в стране. С эффективным функционированием банковской системы напрямую связано своевременное и полное доведение налоговых платежей от налогоплательщика до бюджета. Кроме того, банки обладают важной информацией о налогоплательщиках с точки зрения налогового контроля. Поэтому помимо общего статуса налогоплательщика и налогового агента банки наделяются специальным налогово-правовым статусом, включающим дополнительные субъективные права и обязанности.

По общему правилу взаимодействия между банками и их клиентами развиваются на договорной основе в рамках гражданского законодательства и носят частноправовой характер. Однако правоотношения, возникающие между налогоплательщиком и банком по поводу уплаты налогов, являются исключением из этого правила, возникают не из договора, а из императивной нормы налогового законодательства, то есть носят публично-правовой характер. Конституционный Суд РФ прямо указал, что налоговое законодательство устанавливает публично-правовые обязанности банков в их отношениях с налогоплательщиками[[56]](#footnote-56). Государство в лице налоговых и других органов осуществляет контроль за порядком исполнения банками публично-правовых функций.

В Определении от 25.07.2001. № 138 – О Конституционный Суд РФ отметил, что отношения, возникающие между налогоплательщиками и кредитными учреждениями при исполнении последними платежных поручений на списание налоговых платежей, являются налоговыми правоотношениями[[57]](#footnote-57). «Банк при этом действует не как представитель налогоплательщика, а как представитель публичных интересов государства, принимающий от плательщика исполнение публичной обязанности по уплате налогов»[[58]](#footnote-58). Это позволяет охарактеризовать обязанности банка в системе «налогоплательщик – банк – государство» как публично-правовые, совершаемые в пользу общего блага, во всеобщих (публичных) интересах.

В Постановлении КС РФ № 24-П от 12.10.1998. сказано, что: «…в рамках конституционного обязательства по уплате налогов на налогоплательщика возложена публично-правовая обязанность уплатить законно установленные налоги и сборы, а на кредитные учреждения – публично-правовая обязанность обеспечить перечисление соответствующих платежей в бюджет…»[[59]](#footnote-59). Ответственность за невыполнение этих обязанностей также носит публично-правовой характер, поскольку наступает не перед клиентом, а непосредственно перед государством. Характерно, что плата за обслуживание по указанным операциям не взимается, поэтому банк как финансовый посредник не имеет здесь собственных имущественных интересов. Гражданское правоотношение между клиентом и банком, оформленное договором банковского счета, в данном случае является необходимой предпосылкой для возникновения и развития налогового правоотношения.

Система взаимодействий между налогоплательщиком, банком и государством складывается поэтапно из трех видов правоотношений: за гражданским правоотношением следует налоговое, за налоговым – бюджетное. Каждое предыдущее правоотношение в отношении последующего выступает элементом сложного юридического состава.

На необходимость разграничения налоговых и бюджетных правоотношений с участием банков неоднократно указывалось в юридической литературе. При этом отмечается, что перечисление и зачисление средств, поступивших в уплату налогов на счет бюджета, осуществляется в рамках бюджетных отношений; налоговое законодательство регулирует лишь отношения по исполнению платежных поручений налогоплательщиков обслуживающими их банками и не регулирует вопросов дальнейшего зачисления уплаченных сумм на бюджетные счета[[60]](#footnote-60). Конституционный Суд РФ в Постановление №24-П от 12.10.1998. прямо указал: «Налоговые отношения, возникающие между налогоплательщиками и кредитными учреждениями при исполнении последними платежных поручений на списание налоговых платежей, регулируются налоговым законодательством. Отношения по зачислению средств, поступивших в уплату налогов на бюджетные счета, являются бюджетными. Таким образом, действующее налоговое и бюджетное законодательство различают понятия уплаты налога и зачисления налога»[[61]](#footnote-61).

Главная обязанность банка как финансового посредника состоит в исполнении поручений налогоплательщиков и налоговых агентов на перечисление налогов и сборов, а также решений налоговых органов о взыскании налогов. При наличии денежных средств на счете налогоплательщика или налогового агента банки не вправе задерживать исполнение поручений на перечисление налогов или решений о взыскании налогов в соответствующие бюджеты (внебюджетные фонды). Такие поручения (решения) исполняются банком в порядке очередности, установленной гражданским законодательством, в течение одного операционного дня, следующего за днем получения поручения (решения).

В отдельную группу можно выделить обязанности банков, связанные с учетом налогоплательщиков. Задача банка – предварительный финансовый контроль и предоставление информации налоговым органам. Банки вправе открывать счета организациям и индивидуальным предпринимателям только при предъявлении свидетельства о постановке на учет в налоговом органе. Кроме того, банк обязан сообщить об открытии или закрытии счета организации (индивидуального предпринимателя) в налоговый орган по месту их учета в пятидневный срок со дня соответствующего открытия или закрытия такого счета. Обязанность по подобному информированию не возникает у банка, открывающего счет организации, которая не подлежит постановке на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика. Кроме того, речь идет о банковских счетах, так или иначе используемых для целей налогообложения[[62]](#footnote-62).

Банки обязаны выдавать налоговым органам справки по операциям и счетам организаций и индивидуальных предпринимателей в течение пяти дней после мотивированного запроса налогового органа. При этом они не вправе ссылаться на банковскую и коммерческую тайну. Запрос налогового органа является мотивированным, если в нем указано: 1) какие именно сведения следует представить; 2) для какой цели необходимо представить эти сведения; 3) по каким основаниям налоговый орган запрашивает соответствующие сведения.

**3.3 Российская Федерация, субъекты РФ, муниципальные образования как особый вид субъектом налогового права РФ**

Российская Федерация, субъекты РФ, муниципальные образования являются особым видом субъектов налогового права России. В юридической литературе считается общепризнанным, что государство (и иные общественно-территориальные образования) как целое выступает участником некоторых видов правоотношений. Однако нет единства в вопросе о том, в каких именно правоотношениях участвует государство. Все сходятся в том, что государство – носитель суверенитета, участник международных отношений, внутренних отношений, в которых выражается суверенитет. Общепризнанно также то, что разносторонняя деятельность государства осуществляется его органами, выступающими в качестве самостоятельных участников правоотношений. Лишь в определенном круге отношений, непосредственно выражающих суверенитет государства, последнее как целое выступает их участником.

Выступление государства (или иного общественно – территориального образования) в качестве участника правоотношения накладывает особый отпечаток на правоотношения. Положение органов, выступающих от имени государства, отличается от положения органов, выступающих в качестве самостоятельных участников правоотношений. Правоотношения, в которых выступает государство, регулируются главным образом законом. Применение подзаконных актов в этой области ограниченно[[63]](#footnote-63).

Нельзя согласиться с тем, что государство и иные общественно-территориальные образования являются участниками только конституционно-правовых отношений и их поведение не регулируется нормами других отраслей права. Гражданское законодательство рассматривает данных субъектов в качестве возможных участников гражданских правоотношений. В юридической науке давно обосновано участие публичных образований в бюджетных правоотношениях. Относительно участия названных субъектов в налоговых отношениях в литературе и диссертационных исследованиях высказываются различные точки зрения. Р. О. Халфина отмечает, что государственный суверенитет находит свое выражение в том, что государство утверждает собственный бюджет, устанавливает налоги, руководит денежной и кредитной системой, заключает и предоставляет займы[[64]](#footnote-64). В связанных с этой Деятельностью налоговых и бюджетных правоотношениях государство выступает непосредственным участником.

Таким образом, государство рассматривается многими учеными как самостоятельный участник налоговых правоотношений. Однако не всегда в работах, посвященных как исследованию общей теории правоотношений, так и вопросам налоговых правоотношений, уделяется необходимое внимание субъектам Федерации, муниципальным образованиям как субъектам налогового права России. Между тем, с нашей точки зрения, общие подходы к определению специфики и содержания налоговой правосубъектности государства будут справедливы и при изучении налоговой правосубъектности иных публичных образований – субъектов Федерации, муниципальных образований.

Российская Федерация, субъекты РФ, муниципальные образования участвуют в налоговых правоотношениях не непосредственно, но в лице уполномоченных органов, наделяемых государством соответствующей компетенцией. Последние действуют от имени и в интересах представляемого лица - государства, а не по собственному усмотрению. Таким образом, основным представителем государства в налоговых правоотношениях выступают налоговые органы[[65]](#footnote-65).

Налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением налогового законодательства, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджет налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей.

Среди функций налоговых органов в сфере налогообложения выделяют: а) учет налогоплательщиков; б) налоговый контроль; в) применение налоговых санкций; г) выработку налоговой политики государства; д) разъяснительную и информационную работу по применению налогового законодательства. Основная цель деятельности налоговых органов - обеспечение полного и своевременного поступления в бюджеты (внебюджетные фонды) налогов и сборов. Для реализации возложенных государством задач налоговые органы наделаются специальной компетенцией – совокупностью государственно-властных полномочий по определенным предметам ведения.

На основании исследуемого материала можно утверждать, что субъектами налогового права Российской Федерации именуются индивидуумы и коллективные образования, способные участвовать в налоговых отношениях и выступающие как носители налоговых прав и обязанностей, предусмотренных законодательством Российской Федерации, законодательством субъектов РФ, нормативными актами органов местного самоуправления, международно-правовыми актами.

Признание физического лица, организации, государственного (муниципального) органа субъектом налогового права происходит в силу распространения на данное лицо, организацию, государственный (муниципальный) орган действия налоговых законодательных актов. Каждый субъект налогового права в силу самого действия названных законодательных актов, т. е. независимо; от участия в тех или иных налоговых правоотношениях, обладает определенным комплексом прав и обязанностей. Все эти права и обязанности составляют содержание налоговой правосубъектности. Поэтому налоговая правосубъектность имеет особое, основополагающее значение для правового регулирования поведения граждан, организаций, деятельности соответствующих государственных (муниципальных) органов: она (правосубъектность) служит предпосылкой взаимоотношений между ними. В то же время распространение действия налоговых законов на данное лицо, организацию, определенный государственный орган и признание их субъектами права еще не влечет за собой возникновение налоговых правоотношений между названными субъектами. Налоговые правоотношения являются следствием реализации налогового закона при наличии определенных юридических фактов. Как известно, вступая в те или иные налоговые правоотношения, физические лица, организации становятся носителями конкретных субъективных прав и обязанностей. Эти субъективные права и обязанности должны рассматриваться как элементы налогового правоотношения.

**Глава 4 Противоречия и перспективы развития налогового законодательства**

В налоговых правоотношениях имеется немало противоречий. Причиной возникновения данных противоречий является отсутствие четкой и понятной законодательной базы. Но прежде чем говорить о недостатках налогового законодательства, следует отметить достоинства и преимущества НК, которые состоят в следующим:

1. Закрепление и развитие в НК Российской Федерации конституционных прав и гарантий, как-то: о невозможности лишения кого-либо имущества иначе как по решению суда; о праве каждого на возмещение причиненного государством вреда, возникшего по вине налогового органа; об обязанности каждого платить законно установленные налоги; о непридании обратной силы законам, ухудшающим положение налогоплательщика; о недопущении установления на территории России налогов, нарушающих единое экономическое пространство и введение препятствий для свободного перемещения товаров, услуг и денежных средств.

2. Возможность использования в налоговом праве институтов, понятий и терминов финансового и других отраслей права, например, гражданского и семейного в том значении, в каком они используются в этих отраслях права, если иное не установлено НК Российской Федерации[[66]](#footnote-66).

3. Введение системы понятий и терминов, применяемых в налоговых правоотношениях, включая те, которые применяются для целей налогообложения в несколько ином смысле, чем это принято в гражданском законодательстве. Данные понятия распределены по всему тексту НК Российской Федерации. К ним относятся определения: законодательства о налогах (ст. 1 НК); налога (ст. 8 НК); организации, физического лица, индивидуального предпринимателя, налогового резидента, бюджета, банка, (п. 2, ст. 11 НК); федеральных, региональных и местных налогов (ст. 12 НК); специальных налоговых режимов (ст.18 НК); налогоплательщика (ст. 19 НК); взаимозависимых лиц (ст. 20 НК); налоговых агентов (ст. 24 НК); налоговых органов (ст. 30 НК); объекта налогообложения (ст. 38 НК), и другие.

Однако, следует согласиться с мнением о том, что все имеющиеся определения, к сожалению, пока еще не образуют стройную и законченную систему налогового права, но вместе с тем являются необходимыми предпосылками на пути ее построения.

4. Расширение и конкретизация прав налогоплательщиков, обеспеченных соответствующими обязанностями налоговых органов: право получать от налоговых органов бесплатную информацию по указанному кодексом перечню вопросов; право получать от налоговых органов письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах (п. 1 ст. 32). При этом в соответствии с п. 1 ст. 111 НК, выполнение налогоплательщиком письменных указаний налоговых органов является обстоятельством, исключающим вину налогоплательщика.

5. Установление порядка проведения налоговых проверок (ст. 87 – 105 НК) и наложение налоговых санкций. Большим плюсом является то, что теперь, согласно статье 75 НК Российской Федерации, общая сумма пени не может превышать сумму неуплаченного налога. Таким образом, выявление при проверке достаточно давних нарушений не повлечет теперь уплату огромных сумм в виде пени, во много раз превышающих неуплаченный налог.

Кроме очевидных достоинств, налоговое законодательство содержит много неясностей и противоречий. Все несоответствия, противоречия, неточности и ошибки НК возможно разделить на несколько групп, определив степень их значимости и влияния на налоговую систему[[67]](#footnote-67).

Первую группу составляют неточности, неясные формулировки. Довольно большая группа статей не раскрывают порядок процедур, не дают определения используемым понятиям[[68]](#footnote-68). Это обусловлено, возможно, отсутствием должной проработки НК перед принятием. Такие неточности чаще всего приводят к обращениям в Минфин, в налоговые органы за разъяснениями и постепенно исправляются законодателем. Стоит отметить, что существует довольно негативный опыт правоприменительной практики, когда налоговые органы пытаются восполнить такие пробелы в законе с помощью своих инструкций, правил и иных актов, не относящихся к законодательству о налогах.

Определение объекта налогообложения дано путем перечисления возможных объектов без выделения общих признаков, присущих этому явлению (ст. 146 НК РФ – налог на добавленную стоимость, ст. 182 НК РФ – акцизы, ст. 209 НК РФ – налог на доходы с физических лиц, ст. 236 НК РФ – единый социальный налог, ст. 358 НК РФ – транспортный налог и т.д.). Следует подчеркнуть, что в необходимости определения этих понятий, нет никакой схоластики, она диктуется сугубо практическими целями.

Определить понятие «налог», адекватно отразив в его существенные признаки, значит выявить категории обязательных платежей, входящих в налоговую систему, уяснить компетенцию государственных органов и органов местного самоуправления в области установления и взимания такого рода платежей, отграничить налоги и сборы от других обязательных взносов в доход государства, например некоторых видов имущественных санкций[[69]](#footnote-69).

Согласно ст. 90 НК должностным лицам налоговых органов при проведении налогового контроля предоставлено право вызывать свидетелей для дачи показаний.

Многие вопросы относительно вызова свидетеля и порядка получения свидетельских показаний не нашли отражения в Кодексе.

Так, например, не урегулирован вопрос о том, каким образом вызывается свидетель: повесткой, телеграммой, телефонным звонком или другим способом? Могут ли свидетели, вызванные по одному и тому же делу, допрашиваться вместе или в присутствии других свидетелей? Должно ли должностное лицо налогового органа перед получением показаний выяснить все необходимые сведения о лице, дающем показания в качестве свидетеля?

Должностное лицо налогового органа обязано перед получением показаний по налоговому делу разъяснить свидетелю его права и обязанности. При этом ни одна норма НК не называет конкретных прав и обязанностей такого свидетеля[[70]](#footnote-70).

 На наш взгляд, законодатель должен более четко установить порядок вызова свидетеля и порядок получения свидетельских показаний с целью получения налоговыми органами наиболее объективной и достоверной информации, а также во избежание различных спорных ситуаций.

Согласно абзацу 2 п. 3 ст. 94 НК должностное лицо налогового органа обязано разъяснить присутствующим при производстве выемки их права и обязанности. В то же время Кодекс не определяет, каковы эти права и обязанности. В п. 6 ст. 94 НК одновременно упоминаются такие термины как «выемка» и «изъятие». При этом из положений Кодекса невозможно уяснить, в чем заключается различие между изъятием и выемкой и есть ли такое различие.

Пп. 1 п. 7 ст. 95 НК предоставляет проверяемому лицу право заявить отвод эксперту, но не указывает оснований, по которым такой отвод может быть заявлен, и не устанавливает последствий такого отвода[[71]](#footnote-71).

Ко второй группе относятся противоречия между нормами закона. Словарь дает такое определение слову «противоречие» - взаимодействие противопоставленных и взаимосвязанных сущностей как источников самодвижения и развития. Положение, при котором одно (высказывание, мысль, поступок) исключает другое, не совместимое с ним[[72]](#footnote-72).

Как отмечено, пока не удалось создать комплексную систему налогов в Российской Федерации, устранить противоречия в законодательных актах. По сей день существуют нормы, которые содержат прямые или скрытые противоречия, служат основанием для многочисленных исков в арбитражные суды, и часто решение суд принимает в пользу налогоплательщика[[73]](#footnote-73).

Ст. 106 НК определяет субъектом налогового правонарушения «..налогоплательщика, налогового агента и их представителей...», однако лица, содействующие налоговому контролю: эксперт, специалист, переводчик и свидетель – фигурируют в ст. 128 и 129 НК РФ в качестве субъектов налогового правонарушения, то есть налицо не полный состав правонарушения.

В соответствии с п. 6 ст. 108 НК каждый налогоплательщик считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим к законную силу решением суда. В то же время абзац 2 п. 1 ст. 104 НК предполагает возможность добровольной уплаты налогоплательщиком налоговой санкции во внесудебном порядке. Таким образом, буквальное следование п. 6 ст. 108 НК приводит к выводу о том, что налогоплательщик, добровольно уплативший налоговую санкцию, привлечен налоговым органом к ответственности, не будучи виновным.

Нормой, содержащейся в п. 2 ст. 23 НК, на налогоплательщиков возложена обязанность уведомлять налоговый орган о реорганизации или ликвидации обособленных подразделений, созданных на территории России. В то время как термины «реорганизация» и «ликвидация» в гражданском законодательстве относятся лишь к юридическим лицам. Ликвидация или реорганизация структурного подразделения юридического лица невозможна и представляет собой правовой нонсенс. Здесь же говорится об обязанности налогоплательщика уведомлять налоговый орган о прекращении своей деятельности, однако понятие «прекращение деятельности» вообще отсутствует в законодательстве.

Третья группа проблем касается взаимоотношений налоговых органов с налогоплательщиками. Налоговые органы – это властные органы. Их властные полномочия должны осуществляться в рамках строгих правовых процедур, детально регламентированных. Отсутствие таких процедур – один из самых крупных недостатков налогового законодательства, которое в этом отношении чревато откровенным произволом. Наблюдается явная несбалансированность между властными полномочиями налоговых органов и правами налогоплательщиков. Да, можно обратиться в суд, но ведь и наша судебная система далека от совершенства, особенно по своим материально-техническим возможностям[[74]](#footnote-74).

Необходимо, чтобы права и обязанности обеих сторон налоговых правоотношений были не просто продекларированы, а имели четкие механизмы их реализации и были снабжены указаниями на правовые последствия их нарушения и неисполнения. Например, если на налоговый или другой государственный орган возлагается обязанность информировать налогоплательщика об изменениях в налоговом законодательстве или о тех налогах, которые он должен уплачивать, то необходимо указать, какие последствия наступят, если налогоплательщик неправильно подсчитает налоговые суммы или не уплатит вовремя тот или иной налог по вине налогового органа.

Одной из самых сложных и слабо разработанных считается система ответственности налогоплательщика за налоговые правонарушения. Неопределенность составов, отсутствие дифференциации санкций в зависимости от субъективной стороны правонарушений, полное игнорирование принципа вины в системе налоговой ответственности, дичайшая жесткость налоговых санкций, отсутствие законодательных процедур их применения – все это от начала до конца требует пересмотра, полной замены норм, регулирующих ответственность налогоплательщиков и налоговых органов, вообще формирования иных подходов к решению проблемы[[75]](#footnote-75).

Налоговый кодекс РФ, российские законы, решения Конституционного Суда РФ, постановления Высшего Арбитражного Суда РФ, информационные письма ВАС РФ, методические указания ФНС и Минфина, письма налоговых органов – почти во всех этих документах есть нормы, которые противоречат друг другу. С одной стороны, появляется возможность существенно сократить налоговое бремя, если грамотно использовать такие пробелы в законодательстве. Но с другой стороны, можно навлечь на себя штрафы, пени и другие санкции. Какой закон использовать в той или иной ситуации?

Безусловно, при возникновении спорных ситуаций в первую очередь нужно использовать закон. Законодательство о налогах и сборах состоит из самого кодекса и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах (ст.1 НК РФ). Налоговые законы субъектов РФ и акты представительных органов местного самоуправления – это тоже часть законодательства о налогах.

Наиболее оптимальным средством решения указанных задач является изучение практики разрешения налоговых споров, поскольку именно спор как юридическое явление аккумулирует в себе все признаки противоречий в налогово-правовой сфере и отображает динамику их развития. При этом цель должна сводится не к методическому обобщению судебной и арбитражной практики, складывающейся при взимании налогов и сборов, а системному анализу разрешаемых дел с учетом специфики налогово-правового спора как спора, складывающегося в рамках публично-правовых отношений, но обладающего признаками частноправового свойства в силу имущественного характера отношений, в которых он возникает.

Оценить законность своих действий налогоплательщику весьма непросто. Чаще всего такая оценка носит вероятностный, предположительный характер. Окончательный вывод о законности действий налогоплательщиков делают только судебные органы, причем нередко принцип единообразия судебной практики не выдерживается. Это означает, что оптимизируя налоговые платежи, налогоплательщик может незаметно для себя не уплатить законно установленный налог, пусть даже по причине заблуждения или неосторожности[[76]](#footnote-76).

Прогнозировать направление судебной практики в каждом конкретном случае невозможно. В условиях отсутствия в Российской Федерации института прецедентного права до внесения соответствующих изменений или дополнений в само налоговое законодательство судебные разбирательства по однотипным налоговым спорам будут вестись практически по каждому отдельному случаю.

Наличие совершенно очевидной позиции судебных органов, в том числе и высшей судебной инстанции, не исключает возможности противоположной точки зрения налоговых органов в споре с конкретным налогоплательщиком.

С учетом сложившейся инстанционности российской судебной системы судебные постановления, прежде всего Верховного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ, возглавляющих систему судов общей юрисдикции и арбитражных судов соответственно, носят прецедентный характер, что в определенной степени предполагает обязательность правовой позиции высших российских судов для нижестоящих судов. Федеральные арбитражные суды не отходят от утвержденной позиции и подчеркивают, что уменьшение на законных основаниях суммы подлежащих уплате налогов, выбор наиболее выгодных форм предпринимательской деятельности и оптимального вида платежа («налоговая оптимизация») является правом налогоплательщика.

В соответствии со ст. 26 Конституции РФ разъяснениям ВС РФ и ВАС РФ по вопросам судебной практики, носят обязательный характер. По сути своей праворазъяснительная деятельность высших российских судов – это толкование закона, и соответственно, то толкование, которое они дают в своих разъяснениях, становится обязательным образцом для решения судами конкретных дел.

Суды первой инстанции, удовлетворяя требования заявителей в спорах налоговыми органами, в своих решениях придерживаются общепринятой позиции, устанавливают признаки налоговой оптимизации и становятся на сторону налогоплательщиков, а кассационные инстанции подтверждают позицию судебных органов по вопросу оптимизации налогообложения.

Активная позиция налогоплательщиков по отстаиванию своих интересов фактически влияет на законотворческую деятельность в целом.

Следует отметить, что именно судебная система становится источником наиболее интересных дискуссий, именно судебные решения привлекают все большее внимание и юристов, и общества в целом. И даже учитывая то, что наша система права не является прецедентной, значение судебной практики с каждым годом все возрастает.

По мнению Председателя Конституционного суда РФ В.Д. Зорькина, которое выражено в статье журнала «Ведомости», «…большинство налоговых конфликтов возникает в стране по причине несовершенства налоговой базы. Наибольшее количество нареканий вызывают нечеткость и неясность законодательства о налогах и сборах. В отсутствие понятных и однозначных законов суды часто принимают противоречивые решения и налогоплательщикам приходится отвечать за брак в работе законодателя, за ошибочное истолкование законов, а не за виновное неисполнение налоговых обязательств»[[77]](#footnote-77). По его словам, нередко в налоговых законах за потоком слов теряется изначальный смысл, а количество внутренних противоречий лишь нарастает. Кроме того, законодательство часто изменяется.

В статье газеты «Время новостей» В.Д. Зорькин высказывает мнение что, «…совершенно противоположные решения, основанные на различном толковании, выносятся арбитражными судами, формируя различную практику на уровне округов. Обобщения судебной практики Высшим арбитражным судом публикуются нечасто, а ведь реальным смыслом законы наполняются в ходе их непосредственного применения. Вот и получается, что граждане единой России платят налоги по разным законам»[[78]](#footnote-78).

Налоговая тематика всегда была значимой для Конституционного Суда РФ – более трети поступающих в этот высший суд обращений напрямую связаны с налогами. Такой поток жалоб обусловлен в значительной мере плохой работой законодателей, которым приходится переписывать собственные акты, что вносит сумятицу в судебную практику, а налогоплательщика вынуждает постоянно нарушать закон. Однако за собственные ошибки власть заставляет платить бизнес, что является нарушением Конституции.

Конституционный Суд, рассматривая публично-правовые споры, в частности налоговые, не создает законодательной нормы, а контролирует налоговое законодательство, формулирует правовые позиции, ориентирующие налогового законодателя в системном конституционном поле и корректирующие практику правоприменения.

Безусловно, налогообложение в любой стране не может быть чем-то неизменным уже потому, что оно является не только фискальным механизмом, но и инструментом государственной политики, которая, меняясь, обрекает на перемены и систему налогообложения. Однако многие ученые и практики считают, что необходимость принятия поправок в Налоговый Кодекс РФ) обусловлена изначальным несовершенством этого законодательного акта, что способно оказать негативное влияние на функционирование и развитие налоговой системы в России, а также на эффективность документально-проверочной деятельности налоговых органов. «Поспешность, с которой принимался данный документ, не могла не отразиться на его качестве. Противоречивость норм, неоднозначность формулировок, обилие опечаток, лексических и терминологических ошибок предоставляют все возможности недобросовестным налогоплательщикам для произвольного манипулирования положениями Налогового Кодекса РФ»[[79]](#footnote-79).

Анализируя изложенный материал, можно прийти к следующим выводам: нестабильность наших налогов и неточности налогового законодательства несомненно играет отрицательную роль, особенно в период перехода российской экономики к рыночным отношениям, а также препятствует инвестициям как отечественным, так и иностранным. Нестабильность налоговой системы на сегодняшний день – главная проблема реформы налогообложения.

Жизнь показала несостоятельность сделанного упора на чисто фискальную функцию налоговой системы: обирая налогоплательщика, налоги душат его, сужая тем самым налогооблагаемую базу и уменьшая налоговую массу.

Анализ реформаторских преобразований в области налогов в основном показывает, что выдвигаемые предложения касаются в лучшем случае отдельных элементов налоговой системы (прежде всего размеров ставок, предоставляемых льгот и привилегий; объектов обложения; усиления или замены одних налогов на другие). Однако в сегодняшнее время необходима принципиально иная налоговая система, соответствующей нынешней фазе переходного к рыночным отношениям периода. И это не случайно, ибо оптимальную налоговую систему можно развернуть только на серьезной теоретической основе.

На сегодняшний день существует огромный, причем теоретически обобщенный и осмысленный, опыт взимания и использования налогов в странах Запада. Но ориентация на их практику весьма затруднена, поскольку было бы совершенно неразумно не уделять первостепенное внимание специфике экономических, социальных и политических условий сегодняшней России, ищущей лучшие пути реформирования своего народного хозяйства.

Подчеркнем, что пока не будет выработано авторитетной целостной концепции реформирования налогообложения и его правовой формы, результаты любых изысканий в этой сфере останутся не более чем точкой зрения отдельных коллективов и специалистов.

Проблем в сфере налогообложения накопилось слишком много, чтобы их можно было решить в том порядке, в котором они решались, отдельными указами и поправками. Лишь незначительная их часть будет так или иначе решена в недалеком будущем. Но большая их часть вновь будет отложена до лучших времен. А до этого времени наша налоговая система будет, практически, не способна выполнять те функции, которые на неё возложены, что, в свою очередь, будет препятствовать экономическому развитию страны. Поэтому так важно, как можно скорее, внести изменения, уточнения в Налоговый кодекс.

В статье 57 Конституции РФ определено, что каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Граждане России, на которых Основным Законом страны возложены обязанности по уплате налогов, вправе требовать от правительства создания и эффективного функционирования налоговой системы как инструмента государственного регулирования экономики, направленного на развитие и процветание экономики и общества.

Задача правительства – создать такую налоговую систему, которая обеспечит своевременный сбор налоговых поступлений, необходимых для финансирования расходов государства, и в то же время создаст благоприятные условия для развития производства и роста благосостояния россиян.

Крайняя сложность и неопределенность налогового законодательства вызывает большие проблемы, как у налоговых инспекций, так и у налогоплательщиков. Сложность российского налогового законодательства, его непрерывные изменения приводит к большому количеству споров между налогоплательщиками и налоговыми органами, на содержание которых расходуются большие объемы бюджетных средств, и значительно ухудшает инвестиционный климат России.

Мы пришли к выводу, что частые изменения в налоговом законодательстве, не оправданные экономическими потребностями, не позволяют хозяйствующим субъектам планировать свою деятельность, сдерживают развитие предприятий малого и среднего бизнеса, поскольку именно эти предприятия наиболее чувствительны к каким-либо изменениям условий хозяйствования.

**Заключение**

Предметом данного исследования было изучение понятие налоговых правоотношений и систематизация их видов, а также раскрытие структуры и правового статуса участников налоговых правоотношений.

В работе обосновывается возможность классификации налоговых правоотношений по следующим основаниям: по объекту, по субъектному составу, по функциям, по структуре, по характеру правовых норм.

В зависимости от функций, выполняемых нормами права, выделяются регулятивные и охранительные отношения.

Классификация по структуре юридического содержания позволяет говорить о существовании простых и сложных правоотношений.

В зависимости от юридического объекта правоотношения выделяются основные и производные налоговые отношения.

Анализ налогового законодательства позволяет классифицировать налоговые отношения по субъектному составу следующим образом. Во-первых, отношения, возникающие между Российской Федерацией и субъектами Российской Федерации, между Российской Федерацией и муниципальными образованиями, а также между субъектами Российской Федерации и муниципальными образованиями – по поводу установления и введения налогов. Во-вторых, отношения между государством и муниципальными образованиями (в лице их органов) с одной стороны и налогоплательщиками и иными участниками налоговых отношений с другой стороны – по поводу взимания налогов, осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц и привлечения к ответственности за налоговые правонарушения.

В зависимости от структуры межсубъектных связей налоговые правоотношения возможно классифицировать на относительные и абсолютные.

По характеру правовых норм налоговые правоотношения классифицируются на материальные и процессуальные. На наш взгляд, возможно выделение правоотношений, непосредственно связанных с исполнением налоговой обязанности (материальные отношения) и налоговых процессуальных отношений. В работе обосновывается существование налоговых процессуальных отношений в широком смысле, объединяющих организационные налоговые отношения и налоговые процессуальные отношения в узком смысле, возникающие при рассмотрении налоговых споров в судах.

Разграничивается понятие объекта и предмета налогового правоотношения, в свою очередь выделяются материальный и юридический объект налогового правоотношения. Так, под материальным объектом налогового отношения понимается налог, поскольку этот объект остается неизменным, независимо от вида налогового отношения, что придает ему имущественный характер. Юридическим объектом является поведение участников налогового правоотношения, меняющееся в зависимости от его вида. Предмет налогового правоотношения – это то имущество, по поводу которого возникает конкретное отношение (т.е. фактически предметом является объект налогообложения, понимаемый законодателем как юридический факт, влекущий возникновение налогового правоотношения).

Характеризуя субъектный состав налогового правоотношения, делается вывод, что круг участников налоговых отношений шире, нежели круг его субъектов. Субъектами налоговых правоотношений являются налогоплательщики и государство (или муниципальное образование), в том числе в лице своих органов, поскольку именно они имеют в данном правоотношении имущественный интерес. В дипломной работе обосновывается положение о том, что участниками налоговых отношений являются остальные лица, вступающие в них, а также выделяются виды участников налоговых отношений.

Теоретическая и практическая значимость исследования заключается в выводах, сделанных при изучении проблем налогового правоотношения, которые возможно использовать при дальнейшем исследовании категории налогового правоотношения, при формировании и изменении законодательной базы, регулирующей налоги и сборы в Российской Федерации, а также применять в учебном процессе при преподавании курсов финансового и налогового права.

Четкое определение сущности налогового правоотношения, изучение его субъектов и содержания необходимо для совершенствования норм налогового законодательства, регулирующих права и обязанности сторон отношения, что направлено на соблюдение конституционных прав и свобод налогоплательщиков и плательщиков сборов. Дальнейшая разработка налогового законодательства с учетом предпринятых теоретических исследований налоговых процессуальных правоотношений может пойти по пути обоснования и выделения налоговых процедур в целях защиты прав налогоплательщиков.

**Список используемой литературы:**

Нормативно-правовые акты:

1. Конвенции о защите прав человека и основных свобод от 04.11.50 // Бюллетень международных договоров.-2001.- N 3.
2. Конституция РФ: принята на всенародном голосовании 12.12.1993. // Российская газета. -1993.-25дек.- № 237.
3. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30 ноября 1994. № 51-ФЗ // СЗ РФ. -1994. -№ 32. -Ст. 3301. ( с изм. от 9.02.2009.)
4. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998. № 145-ФЗ // СЗ РФ. -1998. -№ 31. -Ст. 3823. ( с изм. от 9.02.2009.)
5. Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // СЗ РФ. - 1998. - № 31. - Ст. 3824. (с изм. от 26.11.2008.)
6. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000. № 117-ФЗ // СЗ РФ. -2000.- № 32. -Ст. 3340. (с изм. от 30.12.2008.)
7. Кодекс об административных правонарушениях от 30.12.2001. № 195-ФЗ. // СЗ РФ. -2002. -№ 1 (ч. 1). -Ст. 1. ( с изм. от 9.02.2009.)
8. Федеральный закон «О банках и банковской деятельности» от 02.12.1990. № 395 – 1 // СЗ РФ. -1996. -№6. -Ст. 492. ( с изм. от 28.02.2009.)
9. Указ Президента РФ от 9 марта 2004. № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» // Российская газета. -2004.- № 48.
10. Постановление Правительства РФ от 30 сентября 2004. № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» // СПС Гарант.

Литература:

1. Алексеев С.С. Общая теория права. -М.: Юридическая литература, 1982.- 382с.
2. Белых В.С., Винницкий Д.В. Налоговое право России. – М., 2004. -320 с.
3. Брюммерхофф Дитер. Теория государственных финансов / Под общей ред. А.Л. Кудрина, В.Д. Дзгоева. -Владикавказ: Пионер-Пресс, 2001. -286с.
4. Брызгалин А.В., Кудреватых С.А. // Государство и право. - 2000. - № 6.
5. Брызгалин А.В. Налоговые правоотношения. Финансовое право Российской Федерации / Отв. ред. М.В. Карасева. – М.: Юристъ, 2008. -432с.
6. Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. – М., 2005. -192 с.
7. Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. –СПб.: Юридический центр Пресс, 2003. -397с.
8. Гиссин Е.М. Правовое положение банка как особого участника налоговых правоотношений: Автореф. дис. … к.ю.н. -М., 2003.- 24с.
9. Грачева Е.Ю. Налоговое право: Учебник. – М.: Юристъ, 2008. -526с.
10. Гриценко В.В. Гражданин как субъект налогового права в Российской Федерации: Дис. … к.ю.н. -Саратов, 2005. -267с.
11. Грозовский Б. Без вины виноватые // Ведомости. -2006.-№5 (1532).
12. Гуев А.Н. Постатейный комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации: Часть первая. – М., 2007. -560с.
13. Демин А.В. Налоговое право: Учебное пособие. –М.: Юрлитинформ, 2008.- 424с.
14. Евтушенко В.Ф. Понятие и признаки налогового правоотношения в аспекте современного налогового права // Финансовое право. - 2005. - № 9.
15. Письмо МНС РФ от 26.04.2000. № 12-1-05/712 «Об обязанности банка известить налоговый орган об открытии всех видов банковских счетов организациям и индивидуальным предпринимателям» // СПС Гарант.
16. Письмо МНС РФ от 10.05. 2001. № БГ-6-18/377 «О порядке применения к налоговым агентам ответственности по п. 1 ст. 126 Налогового кодекса РФ» // СПС Гарант.
17. Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 17.03.2003. № 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС Гарант.
18. Карасева М.В. Понятие и структура налоговых правоотношений. Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. Ред. Ю.А.Крохина– М.: НОРМА, 2008. -656с.
19. Карасева М, В. Налоговое законодательство и правосубъектность физического лица. // Хозяйство и право. -1996. -№ 7.
20. Карасева М.В. Налоговый процесс - новое явление в праве // Хозяйство и право.-2003. - № 6.
21. Колесов. Ю. Без штрафа и упрека // Время новостей. -2006.-№5.
22. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации (части первой и второй) / Под ред. Р.Ф. Захаровой, С.В. Земляченко. – М., 2007. -720 с.
23. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации: Часть первая (постатейный) / Под ред. А.Н. Козырина. – М., 2008. -648 с.
24. Комментарий к постановлениям Конституционного Суда Российской Федерации / Отв. ред. Б.С. Эбзеев. Т. 2: Защита прав и свобод граждан. – М., 2007. -974 с.
25. Кузнеченкова В.Е. Современное понимание налогового права Российской Федерации // Банковское право. -2004. -№2.
26. Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России: Учебник. –М., 2007. -490с.
27. Кустова М.В. Налоговое правоотношение. Налоговое право. Общая часть. – М.: Юристъ, 2007. -462с.
28. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. – М., 2008. 360с.
29. Кучерявенко Н.П. Объект налогового правоотношения и объект налогообложения: содержание и соотношение понятий // Финансовое право. – 2003. – № 3.
30. Матузов Н.И. Правовые отношения. // Теория государства и права. Курс лекций./Под ред. Н.И. Матузова , А.В. Малько.– М., 2005. -734с.
31. Михайлова О.Р. Толкование норм налогового законодательства: Учеб. пособие. – М., 2006. -142 с.
32. Мышкин Б.В. Содержание налоговой правосубъектности сторон налоговых правоотношений // Государство и право. - 2004. - № 5.
33. Ожегов С.И. Словарь русского языка. Советская энциклопедия. – М., 1972.- 962с.
34. Пансков В.Г. Российская система налогообложения: проблемы развития. – М., 2007. 240 с.
35. Парыгина В.А. Российское налоговое право. Проблемы теории и практики. – М., 2006. 336 с.
36. Пепеляев С. Г. Налоговое право. Учебник. – М., 2005.- 591с.
37. Петрова Г.В. Концептуальные проблемы теории и практики правового регулирования налоговых отношений // Законодательство и экономика. - 2002. - № 7.
38. Петрова Г.В. Современные проблемы развития теории и практики правового регулирования налогообложения в финансовой деятельности государства // Журнал российского права. - 2002. - № 8.
39. Петрова Г.В. Общая теория налогового права. – М., 2004. -224с.
40. Попов В.В. Банки как субъекты налогового права: Дис. … к.ю.н. -Саратов, 2003.
41. Сергиенко Р.А. Организация как субъект налогового права: Дис. … к.ю.н. -Воронеж, 2007.
42. Тарасенко О.А. Субъект Федерации как субъект налогового права: Дис. к.ю.н. -М., 2006.
43. Тедеев А.А., Парыгина В.А. Спорные вопросы сущность и понятия налогового правоотношения // Адвокат. - 2006. - № 8.
44. Титов А.С. Противоречия и перспективы развития налоговых правоотношений // Финансовое право. - 2006. - № 1.
45. Топорнин Б.В. Налоговое право в правовой системе России // Налоговый вестник. - 1997. - № 8.
46. Халфина P.O. Общее учение о правоотношении. – М., 1974. -351с.
47. Финансовое право Российской Федерации: Учебник для вузов / Под ред. М. В. Карасевой. – М.: НОРМА, 2008. -524с.
48. Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н.И. Химичева. – М.: Юристъ, 2008.- 429с.
49. Чуркин А.В. Объект налогообложения: правовые характеристики: Учебное пособие. – М., 2008.- 120с.

Судебная и иная юридическая практика

1. Постановление КС РФ от 12.10.1998. № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» //СЗ РФ.-1998.- N 42.- ст. 5211.

2. Постановление Пленума ВАС РФ от 28.02.2001. №5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. -2001.- №7.

3. Определение КС РФ от 25.07.2001. № 138-O «По ходатайству министерства российской федерации по налогам и сборам о разъяснении постановления конституционного суда российской федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 закона российской федерации «Об основах налоговой системы в российской федерации» //Вестник Конституционного Суда РФ.-2002.- N 2.

4. Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 10.10.2003 № 5 «О применении судами общей юрисдикции общепризнанных принципов и норм международного права и международных договоров Российской Федерации» // Бюллетень Верховного Суда РФ.-2003.- N 12.

5. Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 19.12.2003 № 23 «О судебном решении» // Бюллетень Верховного Суда РФ.-2004.- N 2.

6. Определение Конституционного Суда РФ от 22.01.2004. №N 41-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ОАО «Сибирский тяжпромэлектропроект» и гражданки Тарасовой Г.М. на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 1 статьи 45 НК РФ» // Экономика и жизнь.-2004.- N 20.

7. Постановление Конституционного суда РФ от 14.07.2005г. № 9-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г. А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа» // Вестник Конституционного Суда РФ.-2005.- N 4.

8. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 13.09. 2005 г. № 4287/05 «О пересмотре в порядке надзора заявления ИФНС по Центральному району г. Челябинска к ЗАО « Уралсибгидромеханизация» // СПС Гарант.

9. Постановление Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 08.10. 2005 г. № 8229/05 «О пересмотре в порядке надзора заявления таможни рес. Дагестан к ИП Манафовой Д.М.». // СПС Гарант.

1. Брызгалин А.В. Налоговые правоотношения. Финансовое право Российской Федерации / Отв. ред. М.В. Карасева. – М.: Юристъ, 2008. [↑](#footnote-ref-1)
2. Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. -СПб.: Юридический центр Пресс, 2003. [↑](#footnote-ref-2)
3. Демин А.В. Налоговое право: Учебное пособие. –Юрлитинформ, 2008. [↑](#footnote-ref-3)
4. Финансовое право Российской Федерации: Учебник для вузов / Под ред. М. В. Карасевой.- М.: НОРМА, 2008. [↑](#footnote-ref-4)
5. Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // СЗ РФ. - 1998. - № 31. - Ст. 3824. (с изм. от 26.11.2008.); Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000г. № 117-ФЗ // СЗ РФ. -2000. -№ 32. -Ст. 3340. (с изм. от 30.12.2008.) [↑](#footnote-ref-5)
6. Халфина P.O. Общее учение о правоотношении. -М., 1974.- С.55. [↑](#footnote-ref-6)
7. Финансовое право Российской Федерации: Учебник для вузов. / Под ред. М. В. Карасевой. -М.: НОРМА, 2008. -С. 122 – 126. [↑](#footnote-ref-7)
8. Халфина P.O. Указ. соч. С. 55 – 57. [↑](#footnote-ref-8)
9. Карасева М.В. Понятие и структура налоговых правоотношений. Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. Ред. Ю.А.Крохина. -М.: НОРМА, 2008. [↑](#footnote-ref-9)
10. Брызгалин А.В. Указ. соч. С. 336. [↑](#footnote-ref-10)
11. Винницкий Д.В. Указ. соч. С. 104. [↑](#footnote-ref-11)
12. Кустова М.В. Налоговое правоотношение. Налоговое право. Общая часть. – М.: Юристъ, 2007. – С. 25. [↑](#footnote-ref-12)
13. Петрова Г.В. Концептуальные проблемы теории и практики правового регулирования налоговых отношений // Законодательство и экономика. - 2002. - № 7. [↑](#footnote-ref-13)
14. Демин А.В. Указ. соч. С. 69. [↑](#footnote-ref-14)
15. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994. № 51-ФЗ // СЗ РФ. - 1994. - № 32. - Ст. 3301. ( с изм. от 9.02.2009.) [↑](#footnote-ref-15)
16. Брюммерхофф Дитер. Теория государственных финансов / Под общей ред. А.Л. Кудрина, В.Д. Дзгоева. -Владикавказ: Пионер-Пресс, 2001. -С. 186. [↑](#footnote-ref-16)
17. Ожегов С.И. Словарь русского языка. Советская энциклопедия. -М.,1972. -С. 254. [↑](#footnote-ref-17)
18. Халфина P.O. Указ. соч. С.9. [↑](#footnote-ref-18)
19. Халфина P.O. Указ. соч. С.56. [↑](#footnote-ref-19)
20. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. – М., 2008. -С. 90 - 97. [↑](#footnote-ref-20)
21. Карасева М.В. Виды налоговых правоотношений. Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. Ред. Ю.А.Крохина. -М.: НОРМА, 2008. -С. 208. [↑](#footnote-ref-21)
22. Халфина P.O. Указ. соч. С.57. [↑](#footnote-ref-22)
23. Кодекс об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195- ФЗ. // СЗ РФ. -2002. № 1 (ч. 1).- Ст. 1. ( с изм. от 9.02.2009.) [↑](#footnote-ref-23)
24. Карасева М.В. Указ. соч. С. 206. [↑](#footnote-ref-24)
25. Кучеров И. И. Указ. соч. С. 90 - 97. [↑](#footnote-ref-25)
26. Грачева Е.Ю. Налоговое право: Учебник. -М.: Юристъ, 2008. -С. 41 – 42. [↑](#footnote-ref-26)
27. Карасева М.В. Указ. соч.. С. 208. [↑](#footnote-ref-27)
28. Матузов Н.И. Правовые отношения. // Теория государства и права. Курс лекций./Под ред. Н.И. Матузова , А.В.Малько. -М., 2005. -С. 528 – 529. [↑](#footnote-ref-28)
29. Матузов Н.И. Указ. соч. С. 528 – 529. [↑](#footnote-ref-29)
30. Карасева М.В. Указ. соч. С. 209. [↑](#footnote-ref-30)
31. Халфина Р.О. Указ. соч. С. 216. [↑](#footnote-ref-31)
32. Там же. С. 217. [↑](#footnote-ref-32)
33. Матузов Н.И. Указ. соч. С. 528 – 529. [↑](#footnote-ref-33)
34. Кучерявенко Н.П. Объект налогового правоотношения и объект налогообложения: содержание и соотношение понятий // Финансовое право. -2003. -№ 3. -С. 12. [↑](#footnote-ref-34)
35. Грачева Е.Ю. Указ. соч. С. 27. [↑](#footnote-ref-35)
36. Кустова М.В. Указ. соч. С. 31 – 32. [↑](#footnote-ref-36)
37. Кучерявенко Н.П. Указ. соч. С. 12. [↑](#footnote-ref-37)
38. Карасева М.В. Указ. соч. С. 211. [↑](#footnote-ref-38)
39. Винницкий Д.В. Указ. соч. С. 109. [↑](#footnote-ref-39)
40. Комментратий к налоговому кодексу РФ/ Под ред. С.В. Земляченко. -М.: Кодекс, 2008. -С. 24. [↑](#footnote-ref-40)
41. Конституция РФ от 12.12.1993 г. // Российская газета. –1993.- 25 дек.- - № 237. [↑](#footnote-ref-41)
42. Грачева Е.Ю. Указ. соч. С. 46. [↑](#footnote-ref-42)
43. Демин А.В. Указ. соч. С. 77. [↑](#footnote-ref-43)
44. Постановление Пленума ВАС РФ «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» от 28.02.2001. №5 // Вестник ВАС РФ. -2001. -№7. [↑](#footnote-ref-44)
45. Винницкий Д.В. Указ. соч. С. 119. [↑](#footnote-ref-45)
46. Винницкий Д.В. Указ. соч. С. 119. [↑](#footnote-ref-46)
47. Пепеляев С.Г. Налоговое право: Учебник. -М.: 2008. С. 167. [↑](#footnote-ref-47)
48. Карасева М.В. Налоговое законодательство и правосубъектность физического лица. // Хозяйство и право. -1996. -№ 7. [↑](#footnote-ref-48)
49. Демин А.В. Указ. соч. С. 244. [↑](#footnote-ref-49)
50. Демин А.В. Указ. соч. С. 247. [↑](#footnote-ref-50)
51. Определение Конституционного Суда РФ от 22.01.2004 N 41-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ОАО «Сибирский тяжпромэлектропроект» и гражданки Тарасовой Г.М. на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 1 статьи 45 НК РФ» // СПС Гарант [↑](#footnote-ref-51)
52. Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5 // Вестник ВАС РФ. -2001.- №7. [↑](#footnote-ref-52)
53. Винницкий Д.В. Указ. соч. С. 119. [↑](#footnote-ref-53)
54. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации: Часть первая (постатейный) / Под ред. А.Н. Козырина. – М., 2008. -С. 68. [↑](#footnote-ref-54)
55. Федеральный закон «О банках и банковской деятельности» от 02.12.90 № 395-1 // СЗ РФ.- 1996.- №6. -Ст. 492. ( с изм. от 28.02.2009.) [↑](#footnote-ref-55)
56. Постановление КС РФ от 12.10.98 N 24-П «По делу о проверке конституционности п. 3 ст. 11 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // СЗ РФ.-1998.- N 42.- ст. 5211. [↑](#footnote-ref-56)
57. Определение КС РФ от 25.07.2001 № 138-O «По ходатайству министерства РФ по налогам и сборам о разъяснении постановления конституционного суда РФ от 12.10.1998г. по делу о проверке конституционности п. 3 ст. 11 закона РФ «Об основах налоговой системы в российской федерации» // СПС Гарант [↑](#footnote-ref-57)
58. Пепеляев. С.Г. Указ. соч. С. 195. [↑](#footnote-ref-58)
59. Постановление КС РФ от 12.10.98 N 24-П «По делу о проверке конституционности п. 3 ст. 11 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // СЗ РФ.-1998.- N 42.- ст. 5211. [↑](#footnote-ref-59)
60. Пепеляев. С.Г. Указ. соч. С. 193. [↑](#footnote-ref-60)
61. Постановление КС РФ от 12.10.98 N 24-П «По делу о проверке конституционности п. 3 ст. 11 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // СЗ РФ.-1998.- N 42.- ст. 5211. [↑](#footnote-ref-61)
62. Грачева Е.Ю. Указ. соч. С. 96. [↑](#footnote-ref-62)
63. Винницкий Д.В. Указ. соч. С. 121. [↑](#footnote-ref-63)
64. Халфина Р.О. Указ. соч. С.72. [↑](#footnote-ref-64)
65. Демин А.В. Указ. соч. С. 105. [↑](#footnote-ref-65)
66. Пепеляев С. Г. Указ. соч. С. 243. [↑](#footnote-ref-66)
67. Винницкий Д.В. Указ. соч. С. 134. [↑](#footnote-ref-67)
68. Демин А.В. Указ. соч. С. 185. [↑](#footnote-ref-68)
69. Пепеляев С. Г. Указ. соч. С. 251. [↑](#footnote-ref-69)
70. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации: Часть первая (постатейный) / Под ред. А.Н. Козырина. – М., 2008. -С. 268. [↑](#footnote-ref-70)
71. Там же. С. 271. [↑](#footnote-ref-71)
72. Ожегов С.И. Указ. соч. С. 762. [↑](#footnote-ref-72)
73. Демин А.В. Указ. соч. С. 189. [↑](#footnote-ref-73)
74. Кучеров И.И. Указ. соч. С.159. [↑](#footnote-ref-74)
75. Кучеров И.И.Указ. соч. С. 162. [↑](#footnote-ref-75)
76. Пепеляев С. Г. Указ. соч. С. 254. [↑](#footnote-ref-76)
77. Грозовский Б. Без вины виноватые // Ведомости. - 2006. - №5 (1532). [↑](#footnote-ref-77)
78. Колесов. Ю. Без штрафа и упрека // Время новостей. -2006.-№5.. [↑](#footnote-ref-78)
79. Пансков В.Г. Российская система налогообложения: проблемы развития. – М., 2007. -С. 176. [↑](#footnote-ref-79)