Содержание

Введение

1. Понятие и виды субъектов налогового правоотношения

1.1 Понятие субъекта налогового права. Налоговая правосубъектность

1.2 Виды субъектов налогового права

2. Характеристика видов субъектов налогового правоотношения

2.1 Физическое лицо - субъект налогового права

2.2 Организация - субъект налогового права

2.3 Государственные органы и органы местного самоуправления - субъекты налогового права

2.4 Публичное территориальное образование - субъект налогового права

Заключение

Литература

## Введение

Налоги являются главным инструментом перераспределения доходов и обеспечивают мобилизацию финансовых ресурсов.

Поэтому вполне очевидно, что вопросы правового регулирования налогообложения в настоящее время относятся к числу наиболее актуальных в экономической и социальной жизни России.

Налоговое регулирование является одной из форм управления рыночной экономикой. Проведение рыночных преобразований в России невозможно без создания эффективной системы налогообложения.

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

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

Объект и предмет исследования определяются тематикой работы, ее целью и задачами.

Традиционно в теории права объектом процессуального правоотношения признается материальное правоотношение, ради обеспечения которого и складывается процессуальное правоотношение. Придерживаясь данного положения, можно установить, что объектом налоговых правоотношений выступает то, по поводу чего или ради чего субъекты правовых отношений в сфере налогообложения вступают в правовую связь, - разнообразные материальные (например, денежные средства в виде сумм налога, сбора, пени, штрафа) и нематериальные блага (например, публичный правопорядок в сфере налогообложения).

Субъекты налогового правоотношения можно разделить на две основные группы: контролирующие субъекты, т.е. налоговые и другие органы, олицетворяющие государство и реализующие его интересы, с одной стороны, и субъекты, подверженные контролю, - контролируемые субъекты, защищающие в ходе контрольных налоговых правоотношений свои частные интересы, с другой стороны.

Цели: дать понятие субъектов налогового правоотношения и показать на какие виды они подразделяются.

Задачи данной работы:

дать понятие субъектов налогового правоотношения;

показать на какие виды подразделяются субъекты налоговых правоотношений;

дать характеристику некоторых видов субъектов налоговых правоотношений.

При написании данной курсовой работы были использованы работы следующих авторов: Винницкого Д., Белых В.С., Землина А.И., Крохиной Ю.А., Сальникова Л.В. и многих других.

Структура работы.

Работа состоит: из введения, двух глав, заключения и списка литературы, используемой при написании данной работы.

## 1. Понятие и виды субъектов налогового правоотношения

## 1.1 Понятие субъекта налогового права. Налоговая правосубъектность

В юридической науке понятие субъекта права рассматривается в различных аспектах, что объясняется существованием разных направлений и школ в современной юриспруденции[[1]](#footnote-1). В российской правовой науке традиционно обращается внимание на то, что в понятии субъекта права сливаются две основные характеристики: возможность участвовать в различных правоотношениях и реальное участие в них[[2]](#footnote-2). Таким образом, понятие "субъект права" охватывает как потенциальные возможности, так и их реализацию и выступает как более широкое по значению, нежели термин "субъект правоотношения" ("участник правоотношения").

Итак, 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.

Правосубъектность по своей роли, специфическим функциям в механизме правового регулирования выступает в качестве средства фиксирования (закрепления) круга субъектов - лиц, обладающих способностью быть носителями субъективных юридических прав и обязанностей.

Налоговая правосубъектность, конкретизируя круг реальных субъектов налогового права, является вместе с тем первичной ступенью конкретизации налогово-правовых норм, на которой определяется общее юридическое положение субъектов: субъекты налогового права ставятся в то или иное положение по отношению друг к другу.

Таким образом, налоговая правосубъектность - это установленная нормами налогового права способность быть носителем юридических прав и обязанностей в сфере организационно-имущественных и организационных отношений по установлению, введению и уплате налогов и сборов, а также в иных отношениях, неразрывно связанных с перечисленными. В частности, налоговая правосубъектность также может предоставлять лицу способность участвовать в отношениях, возникающих в процессе осуществления налогового контроля, привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения, а также в иных отношениях, входящих в предмет налогового права.

Налоговая правосубъектность - один из видов отраслевой правосубъектности, поэтому наряду с общими чертами ей присущи некоторые свойства, обусловленные спецификой налоговых отношений и правового воздействия на них.

Конкретизируем эти свойства.

1. В юридической литературе наряду с глубоко разработанной категорией "специальная правоспособность" весьма распространено понятие "специальная правосубъектность". Под последней подразумевается способность лица быть участником лишь определенного круга правоотношений в рамках определенной отрасли права. Например, С.С. Алексеев считает, что специальной правосубъектностью обладают юридические лица в гражданском праве и органы государственного управления в административных отношениях[[3]](#footnote-3). Обосновывалось также, что каждый вид субъектов государственного (конституционного) права наделяется специальной государственно-правовой правосубъектностью. Понятие специальной (ограниченной) правоспособности наиболее широко используется в гражданском праве. Так, М.И. Брагинский, К.Б. Ярошенко пишут, что специальная правоспособность предполагает совершение юридическими лицами, прямо указанными в законе, только таких действий, которые соответствуют целям их деятельности, предусмотренным в уставе, и несение ими связанных с этой деятельностью обязанностей.

По мнению В.В. Лаптева, специальная правоспособность дает возможность осуществлять лишь такие права, которые соответствуют предмету деятельности данного субъекта.

Таким образом, если в научной литературе под специальной правосубъектностью понимается способность субъекта участвовать лишь в определенном круге отношений в рамках отрасли права, то под специальной правоспособностью - "ограниченный характер возможности осуществлять права и исполнять обязанности и конкретный, а не абстрактный перечень возможных видов деятельности" в рамках опять же определенной отрасли права. В целом понятия "специальная правосубъектность" и "специальная правоспособность" с разных сторон характеризуют одно и то же правовое явление, поскольку ограничение способности участия в различных отношениях предполагает ограничение возможности осуществлять некоторые права и обязанности.

Следует отметить, что налоговая правосубъектность (как и налоговая правоспособность) любого субъекта налогового права всегда является специальной. Ее конкретное содержание зависит от целого ряда факторов: юридической природы субъекта, характера и целей его деятельности. Специальная налоговая правосубъектность - форма выражения отраслевой налоговой правосубъектности применительно к конкретным видам субъектов налогового права. Другими словами, правосубъектность в сфере действия налогового права специализирована по своему конкретному содержанию.

В отрасли налогового права правосубъектность является общей, равной для всех предпосылкой правообладания лишь по своим исходным элементам, где правосубъектность представляет собой бланкетную возможность быть субъектом налоговых правоотношений. По другим же своим элементам правосубъектность в налоговом праве выражает различие в правовом положении субъектов.

2. Указанная специализация налоговой правосубъектности позволяет подразделить ее на два основных вида: частную и публичную налоговую правосубъектность.

Под частной налоговой правосубъектностью необходимо понимать предусмотренную законодательством о налогах и сборах способность индивидуальных и коллективных субъектов, исходя из собственного (частного) интереса и подчиняясь в установленных законом случаях публичному интересу, выступать в качестве функционально подчиненной стороны в налоговых правоотношениях, а именно в качестве налогоплательщиков, налоговых агентов и иных участников налоговых правоотношений, не обладающих властными полномочиями.

Под публичной налоговой правосубъектностью следует понимать способность (а нередко и обязанность) государственных (муниципальных) органов и публично-территориальных образований, руководствуясь на основании закона публичными интересами, выступать в качестве управомоченной стороны, обладающей властными полномочиями в налоговых правоотношениях.

Соответственно, носителями правосубъектности первого вида являются граждане, иностранные граждане, лица без гражданства (подданства), а также организации. Носителями правосубъектности второго вида - государственные (муниципальные) органы, обладающие властными полномочиями в области налогообложения, общественно-территориальные образования (Российская Федерация, субъекты РФ, муниципальные образования). Нет противоречия в том, чтобы налоговую правосубъектность физических лиц и организаций, которая является предпосылкой для участия в налоговых, т.е. публичных, отношениях, именовать частной. Современное состояние права и законодательства характеризуется взаимопроникновением частных и публичных начал. В той или иной степени как частные, так и публичные начала присутствуют в любой отрасли права. Основной вопрос состоит в том, какое из них доминирует. В налоговом праве есть субъекты, как обладающие, так и не обладающие властными полномочиями; субъекты, стремящиеся реализовать свой частный интерес, вынужденно подчиняющиеся интересу публичному (общественному), и субъекты, реализующие публичные (общественные) интересы, выражающие государственную волю.

3. Другой особенностью налоговой правосубъектности является то, что во многих случаях она выступает как производная от другой отраслевой правосубъектности. При этом публичная налоговая правосубъектность выступает в качестве производной от конституционной или административной правосубъектности, частная налоговая правосубъектность нередко производна от гражданско-правовой. Так, для того, чтобы быть полноправным участником налоговых правоотношений, государственный орган должен быть учрежден (образован) в соответствии с действующим конституционным или (и) административным законодательством. Соответственно, конституционно-правовой или административно-правовой статус определяет способность указанного субъекта вступать в налоговые отношения. Реализация административной (конституционной) правосубъектности влечет за собой вступление государственных (муниципальных) органов, общественно-территориальных образований в различные правоотношения, в которых субъективные права (за исключением собственно административно-правовых и конституционно-правовых) уже не являются административно-правовыми (конституционно-правовыми).

Производный от гражданской правосубъектности характер частной налоговой правосубъектности выражается в том, что признание лица субъектом гражданского права предопределяет возможность его самостоятельного участия в имущественных отношениях. В то же время именно реализация имущественных прав, составляющих содержание гражданской правосубъектности, является основанием для привлечения лица к налогообложению, возложения на него налоговых прав и обязанностей, другими словами - для вступления его в налоговые отношения. Таким образом, реализация тех или иных субъективных гражданских прав и обязанностей нередко рассматривается налоговыми нормами в качестве юридического факта, влекущего возникновение, изменение, прекращение налоговых правоотношений.

Однако то, что предметом налогового права являются не просто имущественные отношения, а организационно-имущественные, а также некоторые организационные отношения, объясняет возможность признания правом и за образованиями - не субъектами гражданского права качества частной налоговой правосубъектности. Кроме того, поскольку, как мы отметили, гражданские правоотношения часто расцениваются не более чем элемент фактического состава того или иного налогового правоотношения, неправильно было бы утверждать, что субъектный состав тех и других одинаков. В нашем случае можно говорить лишь об односторонней связи: все субъекты гражданского права являются субъектами налогового права, но не все субъекты налогового права обладают гражданской правосубъектностью.

4. Налоговая правосубъектность коллективных субъектов (как и правосубъектность административная) характеризуется неравенством ее носителей. Как правило, один из участников налоговых отношений функционально подчинен другому. Однако ранее мы отмечали, что метод правового воздействия в налоговом праве обладает определенной спецификой по сравнению с административно-правовым и финансово-правовым методами регулирования и проявляется главным образом в отношениях функционального подчинения. Метод правового регулирования

взаимосвязан с отраслевой правосубъектностью. Поэтому необходимо еще раз подчеркнуть, что особенностью административной и отчасти финансовой правосубъектностей логично признать их иерархичность, отражающую иерархичность построения управленческих прав и обязанностей государственных органов, находящихся на различных уровнях управленческой системы. Данного свойства у налоговой правосубъектности не наблюдается по причине специфики превалирующего в налоговых отношениях функционального подчинения.

Сказанное отчетливо проявляется при анализе норм НК РФ и Закона РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 (в редакции Федерального закона от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ) "О налоговых органах Российской Федерации".

Характерным примером являются ст.31 НК РФ и ст.7 указанного Закона, содержащие общий перечень прав налоговых органов практически без какой-либо их дифференциации в зависимости от уровня подразделения Министерства РФ по налогам и сборам (МНС России). Таким образом, как районный налоговый орган, так и областной (краевой, республиканский) при осуществлении, например, налоговой проверки деятельности налогоплательщика будут обладать в целом одинаковыми полномочиями в отношении его (налогоплательщика). В отношениях (составляющих предмет налогового права) между организацией, гражданином и определенным органом налогового контроля, финансовым органом объем правомочий последних в отношении субъектов функционального подчинения существенно не зависит от уровня их (органа налогового контроля, финансового органа) положения в иерархии органов исполнительной власти.

Представляется более целесообразным рассматривать объем и содержание публичной налоговой правосубъектности государственных органов в зависимости от характера выполняемых ими функций. Так, содержание отраслевой налоговой правосубъектности налоговых органов, Министерства финансов РФ, таможенных органов, бесспорно, различно.

Таким образом, основные особенности отраслевой налоговой правосубъектности проявляются в специализации ее содержания, в разделении на публичную и частную, в производном характере и отсутствии иерархичности. Они обусловлены спецификой налоговых отношений и тесно

взаимосвязаны со свойствами метода правового воздействия на указанные отношения.

## 1.2 Виды субъектов налогового права

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

1) организации и физические лица, признаваемые в соответствии с НК РФ налогоплательщиками или плательщиками сборов;

2) организации и физические лица, признаваемые в соответствии с НК РФ налоговыми агентами;

3) Министерство РФ по налогам и сборам и его подразделения в Российской Федерации;

4) Государственный таможенный комитет РФ и его подразделения;

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

6) Министерство финансов РФ, министерства финансов республик, финансовые управления (департаменты, отделы) администраций краев, областей, городов Москвы и Санкт-Петербурга, автономной области, автономных округов, районов и городов (финансовые органы), иные уполномоченные органы - при решении вопросов об отсрочке и о рассрочке уплаты налогов и сборов и других вопросов, предусмотренных НК РФ;

7) органы государственных внебюджетных фондов;

8) Федеральная служба по экономическим и налоговым преступлениям Министерства внутренних дел Российской Федерации - правопреемник органов налоговой полиции (при решении вопросов, отнесённых к их компетенции).

Кроме того, к участникам налоговых правоотношений относятся:

1) органы, осуществляющие регистрацию организаций и индивидуальных предпринимателей, места жительства физического лица, актов гражданского состояния, учёт и регистрацию имущества и сделок с ним (регистраторы);

2) органы опеки и попечительства, социальные учреждения;

3) процессуальные лица, участвующие в мероприятиях налогового контроля (эксперты, специалисты, переводчики, понятые, свидетели);

4) кредитные организации (банки).

Приведенный перечень является закрытым. Однако он далеко не полон. В него, в частности, не включены представительные органы государственной власти и местного самоуправления, к исключительной компетенции которых относятся установление и введение налогов и сборов, а также ряд субъектов, обязанности которых в сфере налогообложения и ответственность за их неисполнение (ненадлежащее исполнение) установлена НК РФ.

Следует отметить, что произвольное расширительное толкование либо сужение круга участников налоговых правоотношений вполне очевидно ведет к неблагоприятным с точки зрения законности последствиям, исключая возможность применения норм налогового законодательства в ряде конкретных налоговых правоотношений. Так, отсутствие в перечне участников налоговых правоотношений банков, регистраторов прав и сделок "способно создать для них практические проблемы при обжаловании нормативных актов налоговых органов, а также при административном обжаловании решений по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах".

Круг участников налоговых правоотношений может быть очерчен и уточнен посредством классификации в зависимости от их правового статуса. Наиболее полной и логичной представляется классификация, предложенная И.И. Кучеровым, выделившим следующие группы участников:

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

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

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

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

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

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

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

К органам регистрации относятся:

органы, которые осуществляют регистрацию организаций и индивидуальных предпринимателей;

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

органы, регистрирующие физических лиц по месту жительства;

органы, осуществляющие регистрацию актов гражданского состояния физических лиц;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Органы принудительного исполнения представлены в налоговых правоотношениях подразделениями (службами) Министерства юстиции Российской Федерации и органов юстиции субъектов Российской Федерации. Непосредственное исполнение вступивших в законную силу решений судов о взыскании налоговых санкций производится судебными приставами-исполнителями.

При этом отдельные субъекты могут быть отнесены одновременно к нескольким группам. Так, банки не только исполняют поручения своих клиентов на уплату налогов, но и осуществляют администрирование, в частности контролируют постановку организаций и индивидуальных предпринимателей на налоговый учет при открытии ими счета, а также являются налогоплательщиками и налоговыми агентами.

## 2. Характеристика видов субъектов налогового правоотношения

## 2.1 Физическое лицо - субъект налогового права

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 специфически социально-правовой аспект характеристики индивида. В нем выражается устойчивая юридическая связь лица с государством, определяющая правовое положение этого лица в обществе и государстве.

Характер прав и обязанностей, предоставляемых индивиду, нередко зависит от обладания им определенным гражданским состоянием. Но в налоговом праве гражданство решающим образом не влияет на содержание правосубъектности (налогово-правовой статус). В отличие от других отраслей публично-правового цикла, где во главу угла ставятся политико-правовые отношения лица и государства, в налоговом праве, прежде всего, учитываются экономические связи индивида с государством. Экономические отношения физического лица и государства определяются посредством принципа постоянного местопребывания (резидентства), согласно которому лиц подразделяют, на имеющих постоянное место пребывания в определенном государстве (резидентов), и не имеющих в нем постоянного местопребывания (нерезидентов) [[4]](#footnote-4).

Учитывая, что состояние гражданства существенно не влияет на содержание налоговой правосубъектности лиц, представляется целесообразным в науке налогового права и в налоговом законодательстве для обозначения индивидуального субъекта использовать конструкцию "физическое лицо".

Особую категорию субъектов налогового права, охватываемую понятием "физическое лицо" составляют в настоящее время индивидуальные предприниматели. Ими являются граждане, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица и прошедшие в установленном порядке государственную регистрацию в качестве индивидуальных предпринимателей (п.1 ст.23 ГК РФ). Согласно п.2 ст.23 ГК РФ глава крестьянского (фермерского) хозяйства, осуществляющего деятельность без образования юридического лица (ст.257 ГК РФ), также признается предпринимателем с момента государственной регистрации крестьянского (фермерского) хозяйства.

Налоговый кодекс РФ дает свое определение понятия "индивидуальный предприниматель", которое по своему значению несколько шире понятия, вытекающего из содержания действующего российского гражданского законодательства. В соответствии с п.2 ст.11 НК

РФ под индивидуальными предпринимателями понимаются физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частные нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты. Анализ действующего налогового законодательства позволяет сделать вывод о том, что налогообложение указанных лиц имеет свои особенности по сравнению с налогообложением физических лиц, не обладающих статусом предпринимателя.

Ст.227 НК РФ устанавливает особенности исчисления индивидуальными предпринимателями сумм налога на доходы. Таким образом, хотя категория "физическое лицо" охватывает (как более широкое по своему смысловому объему) понятие "индивидуальный предприниматель", следует учитывать, что содержание налоговой правосубъектности индивидуального предпринимателя во многом специфично.

Любая отраслевая правосубъектность включает в себя два основных структурных элемента: способность обладания правами и несения обязанностей (правоспособность) и способность к самостоятельному осуществлению прав и обязанностей (дееспособность). Поэтому нередко правосубъектность называется праводееспособностью или отождествляется с ней. Налоговая правоспособность возникает у физического лица с момента рождения, это неоднократно отмечалось в юридической литературе1[[5]](#footnote-5).

Однако налоговая правоспособность физического лица не имеет никакого смысла, если она не может быть реализована. Реализация правоспособности осуществляется с помощью дееспособности.

В научных публикациях справедливо отмечается, что можно выделить две основные функции налоговой дееспособности: юридическую и социальную. Первая заключается в том, что налоговая дееспособность физического лица является средством реализации его налоговой правоспособности. Социальная функция налоговой дееспособности проявляется в обеспечении личности возможности осуществления своих налоговых обязанностей перед государством и позволяет нести ответственность за неправомерное поведение. Дееспособность физического лица наступает по достижении определенного возраста.

До достижения четырнадцатилетнего возраста (возраста ограниченной гражданской и трудовой дееспособности), лицо нередко фактически не сталкивается с необходимостью реализовать свои налоговые обязанности и права. Его налоговая дееспособность (даже если бы таковая существовала) в любом случае оставалась бы невостребованной.

Нельзя признать верным утверждение, что объект налогообложения может возникнуть лишь у лица, дееспособного с позиций гражданского и (или) трудового законодательства.

Для того чтобы иметь объект налогообложения по налогу на имущество физических лиц, вовсе не обязательно достигнуть возраста гражданской или трудовой дееспособности. Собственником объекта недвижимости, например, может быть и трехлетний, и двенадцатилетний ребенок. Объект налогообложения по налогу на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения, также может принадлежать недееспособному лицу. Эти очевидные факты не позволяют определять налоговую дееспособность (и возраст ее наступления) как производную от гражданской и трудовой.

Бесспорна связь налоговых отношений с гражданскими и трудовыми. Она проявляется, в частности, и в том, что практически все субъекты гражданского и многие субъекты трудового права правосубъектны с позиций права налогового.

Налоговая дееспособность как способность своими действиями исполнять налоговые обязанности и осуществлять налоговые права - особый структурный элемент налоговой правосубъектности физического лица. Она может отсутствовать у субъекта в определенных случаях и восполняться дееспособностью его законных представителей. По этой причине законодатель имеет возможность, учитывая специфику и сложность налоговых отношений, установить целесообразный возраст наступления налоговой дееспособности физического лица, не согласующийся с подходом к определению возраста наступления дееспособности в смежных отраслях.

Для определения возраста наступления налоговой дееспособности необходимо обратиться к анализу действующего налогового законодательства. Пункт 1 ст.45 НК РФ гласит, что налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. Непосредственно в НК РФ нет каких-либо специальных норм, ограничивающих участие гражданина в налоговых отношениях определенным возрастом. Однако известно, что в силу п.2 ст.107 НК РФ физическое лицо может быть привлечено к налоговой ответственности с 16-летнего возраста.

Деликтоспособность (или способность нести самостоятельную ответственность за свои действия) традиционно считается составной частью дееспособности. Следовательно, возраст наступления деликтоспособности и дееспособности в целом должны совпадать. Недопустимо самостоятельное участие в налоговых отношениях лиц, не несущих налоговой ответственности за свои действия (бездействие), т.е. граждан моложе 16 лет. Поэтому наверное целесообразно закрепить в НК РФ норму, непосредственно декларирующую недееспособность граждан моложе 16 лет1[[6]](#footnote-6).

Соответствующие налоговые обязанности и права лиц в возрасте до 16 лет могут реализовать их законные представители. Это позволяет лучше защитить интересы несовершеннолетних в такой специфической сфере публично-правового регулирования, как налоговые отношения. В соответствии с п.1 ст.26 НК РФ налогоплательщик может участвовать в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, через законного или уполномоченного представителя, если иное не предусмотрено НК РФ. Пункт 2 ст.27 НК РФ уточняет, что законными представителями налогоплательщика - физического лица - признаются лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством. Однако путем законотворческой работы следует внести большую ясность в механизм правового регулирования данных отношений в соответствующей части.

Таким образом, в налоговом праве возможна ситуация, когда налоговая правоспособность одного лица дополняется дееспособностью другого.

Сказанное наглядно проявляется в случае признания гражданина недееспособным. Согласно ст.29 ГК РФ, гражданин, который вследствие психического расстройства не может понимать значение своих действий или руководить ими, может быть признан судом недееспособным в порядке, установленном гражданским процессуальным законодательством России. Над ним устанавливается опека. В силу п.2 ст.51 НК РФ обязанность по уплате налогов и сборов физического лица, признанного судом недееспособным, исполняется опекуном за счет денежных средств этого недееспособного лица.

В то же время ограничение гражданской дееспособности лица, которое вследствие злоупотребления спиртными напитками и наркотическими средствами ставит свою семью в тяжелое материальное положение (ст.30 ГК РФ), никак не должно отражаться на его налоговой дееспособности. В частности, если данному лицу потребуется уплатить налоги (не удержанные по месту получения дохода), согласия попечителя на подобные действия не требуется, несмотря на то, что исполнение налоговой обязанности также, безусловно, является определенной формой распоряжения имуществом. Однако ч.2 п.1 ст.30 ГК РФ, устанавливающая известные ограничения дееспособности гражданина, в данном случае не применяется к налоговым отношениям как к отношениям, основанным на власти и подчинении сторон (п.3 ст.2 ГК РФ).

## 2.2 Организация - субъект налогового права

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.

В некоторых публикациях последнего времени совершенно справедливо отмечается, что в настоящее время конструкция "юридическое лицо" претерпела изменения весьма существенные1[[7]](#footnote-7).

Согласно п.6 ст.98 ГК РФ, акционерное общество может быть создано одним лицом или состоять из одного лица в случае приобретения одним акционером всех акций общества. Общества с ограниченной и дополнительной ответственностью также могут быть созданы одним лицом (п.1 ст.87 и п.1 ст.95 ГК РФ). Так анализируя указанные новации, Е.В. Богданов делает категоричный вывод: "Такой признак юридического лица, как организационное единство, доказал свою несостоятельность. В компаниях одного лица, - продолжает ученый, - где и учредителем, и директором (органом) является одно и то же лицо, вообще нет никакой организации, тем более организационного единства". По мнению Е.В. Богданова, следует отказаться от данного признака юридического лица, поскольку нельзя в норме права устанавливать признак, не являющийся всеобщим.

Некоторые учёные придерживаются иного мнения. Юридическое лицо всегда предполагает организованную определенным образом связь людей. Основой, или "субстратом", юридического лица (согласно достаточно распространенной в российской юридической науке концепции) являются люди, находящиеся в определенных взаимоотношениях между собой. Юридическая личность опосредует взаимоотношения между людьми, выступающими в различных качествах: учредители (участники, акционеры), лица работающие по трудовому договору, - все они составляют определенным образом организованный коллектив, исходя из организационно-правового статуса юридического лица, требований трудового и, в частности, налогового законодательства.

Поэтому компания (юридическое лицо), принадлежащая одному лицу (физическому или юридическому), в любом случае представляет собой, как правило, коллективное образование.

В юридической литературе распространено мнение, что участие в правоотношениях общественных образований (организаций) облекается в правовую форму юридического лица тогда, когда они выступают как субъекты права различных отраслей права, но не осуществляют организационно-властных функций.

С.Д. Цыпкин отмечает: "... организации могут быть привлечены к уплате налога только при известной имущественной обособленности, если они имеют самостоятельный баланс доходов и расходов, свой расчетный счет в государственном банке. Без наличия этих предпосылок, т.е. если у организации нет своих средств, не было бы практически оправдано взимание с нее налога". Кроме того, по мнению ученого, предприятия (организации) должны быть зарегистрированы в надлежащем порядке в соответствующем финансовом органе".

"Регистрация имеет большое значение. Следует различать, - подчеркивает С.Д. Цыпкин, - общую государственную регистрацию хозяйственных организаций и предприятий и специальную их налоговую регистрацию. После прохождения налоговой регистрации предприятие (организация) привлекается к уплате налога"1[[8]](#footnote-8).

Из изложенного вытекает, что, с точки зрения С.Д. Цыпкина, качеством налоговой правосубъектности обладают организации, удовлетворяющие следующим четырем условиям: наличие некоторой имущественной обособленности; наличие у организации самостоятельного баланса расходов и доходов; наличие расчетного счета в банке; прохождение организацией налоговой регистрации.

В отличие от С.Д. Цыпкина, Е.А. Ровинский считает, что основным признаком, по которому предприятие или учреждение (организация) становится субъектом налогового права, является наличие самостоятельного источника дохода (накопление, прибыль), часть которого затем поступает (в виде налогов) в непосредственное распоряжение государства. В качестве аргумента, подтверждающего эту точку зрения, Е.А. Ровинский указывает на тот факт, что действовавшее законодательство о налоге с оборота, об отчислениях с прибылей, о подоходном налоге с предприятий кооперативных и общественных организаций связывает установление субъекта налоговых правоотношений с определенными признаками, а именно:

1) с обязательным совершением оборота по реализации товаров собственного производства;

2) с наличием прибылей у предприятий. "Во всех этих случаях основным признаком, - подчеркивает ученый, - служит наличие самостоятельного источника дохода".

Скорее не самостоятельный источник дохода, а особая степень имущественной обособленности является наиболее существенным показателем наличия у того или иного общественного образования, не обладающего властными полномочиями, налоговой правосубъектности. Подчеркнем, что эта степень имущественной обособленности может быть меньше, чем степень имущественной обособленности юридического лица. Представляется, что данный признак наличия правосубъектности у коллективного образования в налоговом праве проявляет себя иначе, чем в гражданском. Поэтому, соответственно, наличие или отсутствие статуса юридического лица у организации не может рассматриваться в качестве основного критерия для решения вопроса, является она субъектом налогового права или нет. В связи с изложенным необходимо привести подробные обоснования нашего утверждения.

В силу п.3 ст.49 ГК РФ правоспособность юридического лица возникает в момент его создания. Согласно п.2 ст.51 ГК РФ юридическое лицо считается созданным с момента его государственной регистрации. Известно, что обязательная государственная регистрация юридических лиц установлена, прежде всего, в интересах участников гражданского оборота. Резонно возникает вопрос: может ли быть признана налогоплательщиком (а значит, и субъектом налогового права) организация, не прошедшая государственную регистрацию в установленном порядке? Налоговое законодательство не дает прямого ответа на этот вопрос. Многие учёные согласны с вариантом его решения, предложенным В.В. Витрянским и С.А. Герасименко: "Обязанность уплатить налог возникает у лица после появления у него соответствующего объекта, подлежащего обложению налогом. Сам налог в определенном смысле направлен не столько на субъекта как такового, сколько на конкретный объект налогообложения. Это вытекает хотя бы из фискальной и регулирующей функции налога. С учетом этого для целей налогообложения те или иные аспекты, связанные с оформлением субъекта как юридического лица, не имеют того значения, какое они имеют для признания за соответствующим субъектом гражданской правоспособности".

Незавершенность (отсутствие) государственной регистрации конкретной организации как юридического лица не должна выступать в качестве обстоятельства, влекущего в обязательном порядке непризнание за организацией статуса налогоплательщика. Следовательно, уже по данному основанию категория "юридическое лицо" не является в полной мере адекватной для обозначения коллективного субъекта налогового права.

Кроме того, В.В. Витрянский, С.А. Герасименко справедливо отмечают: "Необходимо иметь в виду, что правила о правоспособности (правосубъектности) юридических лиц и их филиалов (других обособленных подразделений), установленные гражданским законодательством, касаются лишь предмета регулирования гражданского права. Вопрос о том, кто является полноправным субъектом налоговых отношений, должно решать налоговое законодательство с учетом специфики регулируемых отношений. И оно (налоговое законодательство) может регламентировать этот вопрос иным образом, чем законодательство гражданское".

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).

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.

С учетом сделанных выводов можно представить, что 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).

Особый интерес представляет вопрос о налоговой правосубъектности филиалов и других обособленных подразделений российских организаций. Как известно, в последние годы в результате влияния цивилистической доктрины возобладала точка зрения, отождествляющая понятия "российская организация-налогоплательщик" и "юридическое лицо, зарегистрированное в соответствии с законодательством". Именно концепция юридического лица как собственника имущества - участника налоговых отношений - нашла отражение в принятом НК РФ, и в частности в ст. 19. В итоге были фактически закреплены серьезные различия в правовом положении филиалов, представительств российских юридических лиц и филиалов, представительств иностранных компаний, международных организаций.

В соответствии со вступившим в действие с 1 января 1999 г. НК РФ филиалы, представительства и иные структурные подразделения российских юридических лиц не являются самостоятельными налогоплательщиками.

Статья 19 НК РФ устанавливает, что в порядке, предусмотренном НК РФ, 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. Например, в ст.288 НК РФ закрепляется порядок исчисления и уплаты организациями налога на прибыль по месту нахождения их обособленных подразделений.

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, 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.

## 2.3 Государственные органы и органы местного самоуправления - субъекты налогового права

Субъектами налогового права России являются государственные органы и органы местного самоуправления. Ц.А. Ямпольская справедливо отмечает особенность государственных органов, заключающуюся прежде всего в том, что для осуществления функций государства они располагают такими средствами и возможностями, которых не имеет никакая другая организация. Эти средства обычно в юридической литературе обозначаются терминами "властная сила", "властное полномочие" и т.п. Властное полномочие представляет собой особую форму организующей деятельности государства, одну из многообразных форм этой деятельности. Властное полномочие самого государства фактически складывается из ряда неразрывно связанных между собой элементов, среди которых наиболее важное значение имеют, безусловно, следующие: а) издание государством велений - правовых актов, обязательных для всех граждан и их организаций; б) защита этих велений от нарушений при помощи принудительной силы государства; в) обеспечение выполнения велений государства мерами воспитания, убеждения, поощрения; г) финансовое обеспечение выполнения государственных велений.

Именно наличие властного полномочия дает возможность государственному органу выступать от лица государства. Каждая группа государственных органов, в том числе и органов, участвующих в налоговых отношениях, осуществляет властные полномочия в характерных для нее юридических формах. Особенность властных полномочий государственных органов, являющихся субъектами налогового права, состоит в том, что данные полномочия сопряжены с ограничением в рамках закона, прежде всего, имущественных прав граждан и их организаций. Это наглядно проявляется при реализации таких полномочий налоговых органов, как наложение ареста на имущество налогоплательщика, взыскание недоимки по налогам и пени в порядке, установленном НК РФ.

В зависимости от выбираемого критерия органы государственной власти могут быть классифицированы различным образом. Установленное ст.1, 5 Конституции РФ федеративное устройство нашего государства дает первое основание для классификации государственных органов. По уровню своей деятельности органы государственной власти делятся на федеральные органы и органы государственной власти субъектов РФ. Кроме того, в соответствии со ст.10 Конституции РФ государственная власть в Российской Федерации осуществляется на основе разделения на законодательную, исполнительную и судебную. Участниками налоговых отношений в Российской Федерации могут быть государственные органы, представляющие лишь первые две из названных ветвей власти. Органы исполнительной власти, в свою очередь, могут быть классифицированы следующим образом:

1) органы, осуществляющие руководство и координацию на определенном уровне управления, иными словами, - органы общей компетенции (Президент РФ, Правительство РФ, главы исполнительной власти и правительств субъектов РФ);

2) органы отраслевого регулирования (являются нетипичными участниками налоговых отношений);

3) органы межотраслевой координации и функционального регулирования (Министерство финансов РФ, федеральные внебюджетные фонды);

4) органы, выполняющие специальные функции, как то: контрольные, разрешительные (например, таможенные органы);

5) вспомогательные органы (межведомственные комиссии).

В налоговых отношениях весьма велика роль функциональных и контрольных органов, хотя, конечно, органы общей компетенции также являются непременными участниками названных отношений. Существуют различные характеристики функциональных органов. Их специфика проявляется наиболее наглядно при сопоставлении последних с органами отраслевого управления.

Особенности функциональных органов заложены в характере осуществляемой ими управленческой деятельности и способах ее реализации. Отличительным признаком, позволяющим отделить функциональные органы от отраслевых, является осуществление межотраслевых функций. Функциональные органы создаются для обеспечения в масштабе России согласованной работы всех отраслевых органов, для контроля под соответствующим углом зрения деятельности различных организаций и граждан. Таким образом, координационно-регулирующий, межотраслевой, а также контролирующий характер деятельности является тем специфическим признаком, который отличает функциональные органы от отраслевых. Известно, что отраслевые органы, как правило, осуществляют непосредственное оперативное управление определенным кругом объектов, связанных с данной отраслью управления и находящихся в их подчинении. Функциональный орган в отличие от них распространяет свою деятельность на все отрасли экономической жизни, но не имеет полномочия по непосредственному оперативному руководству деятельностью организаций. Здесь имеется в виду подчинение лишь в каком-либо специальном отношении. В этом заключается одна из наиболее существенных сторон различия между функциональными и отраслевыми органами.

Таким образом, важнейшим моментом, на котором следует делать акцент, при характеристике государственных органов как субъектов налогового права, является функциональный характер их полномочий. В налоговых отношениях наличие прав у уполномоченного субъекта власти не предполагает непосредственного оперативного руководства деятельностью граждан или организаций. Когда в налоговом праве речь идет о подчинении, как правило, имеется в виду подчинение лишь в каком-либо специальном отношении (функциональное подчинение).

Несколько обособленное место среди участников налоговых отношений занимают органы местного самоуправления. В соответствии со ст.12 Конституции РФ местное самоуправление в пределах своих полномочий самостоятельно, органы местного самоуправления не входят в систему органов государственной власти. В силу ч.1 ст.132 Основного Закона органы местного самоуправления самостоятельно управляют муниципальной собственностью, формируют, утверждают и исполняют местный бюджет, устанавливают местные налоги и сборы, осуществляют охрану общественного порядка, а также решают иные вопросы местного значения.

Высокая степень независимости местного самоуправления, закрепленная Конституцией РФ, различным образом оценивается в юридической науке. В ряде работ ранее высказывалось мнение о том, что отношения, касающиеся местных финансов, не могут быть включены в сферу регулирования финансового права и соответственно права налогового. Представляется, что нет оснований для исключения отношений по аккумулированию денежных фондов местного самоуправления через налоги и сборы из сферы регулирования налогового права.

В силу п. "и" ст.72 Конституции РФ установление общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации находится в совместном ведении Российской Федерации и субъектов РФ.

Кроме того, именно федеральное законодательство (НК РФ) определяет виды налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации, устанавливает основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате любых налогов и сборов, решает иные основные вопросы регулирования налоговых отношений (ст.1 НК РФ). Пункт 4 ст.12, ст.15 НК РФ непосредственно определяют порядок установления местных налогов и сборов и закрепляют их перечень. Пункт 5 ст.12 НК РФ указывает, что не могут устанавливаться региональные или местные налоги или сборы, не предусмотренные НК РФ. Таким образом, действующее законодательство не позволяет делать выводы о каком-либо обособленном правовом регулировании местного налогообложения. Следует также добавить, что было бы совершенно безосновательным ограничивать сферу регулирования финансового и соответственно налогового права исключительно отношениями, связанными с государственной формой собственности. Государственная власть и местное самоуправление - это лишь различные формы "публичности".

В связи с этим есть все основания утверждать, что муниципальная собственность (наряду с государственной) - это разновидность публичной собственности. Такой же точки зрения придерживается ряд ученых.

Предмет регулирования, в свою очередь, определяет перечень и виды субъектов соответствующего правового образования. Сказанное подразумевает рассмотрение органов местного самоуправления (муниципальных органов) в качестве субъектов налогового права России.

В соответствии с Федеральным законом от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ "Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации" органы местного самоуправления подразделяются на выборные органы и другие органы, образуемые в соответствии с уставами муниципальных образований (ст.14). В силу главы 6 данного Закона выборными органами местного самоуправления могут являться, в частности, следующие:

1) представительный орган местного самоуправления (образуется в обязательном порядке, в отдельных поселениях его полномочия может осуществлять непосредственно собрание (сход) граждан);

2) глава муниципального образования и местная администрация. Представительный орган местного самоуправления является наиболее важным и непременным участником налоговых отношений. В случае его отсутствия невозможно установление и введение в действие нормативных правовых актов по местным налогам и сборам, а значит, и функционирование в целом системы местного налогообложения.

## 2.4 Публичное территориальное образование - субъект налогового права

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.

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 (ст.124-127 ГК РФ). В юридической науке давно обосновано участие публичных образований в бюджетных правоотношениях.

Виды налогов и сборов, которые может устанавливать то или иное публично-территориальное образование, определяются конституционным статусом данного образования и установленным в налоговых отношениях разграничением предметов ведения названных субъектов. Наличие собственных налоговых источников для формирования доходной части бюджета общественно-территориального образования является в современных условиях необходимым атрибутом, отражающим соответствующую организованность этих подразделений общества.

Право на установление налогов и сборов и получение налоговых платежей определяет наличие целого комплекса материальных прав в налоговых отношениях, принадлежащих публично-территориальным образованиям. Это право на введение в действие налогов и сборов, право на установление налоговых льгот, право на определение ставок налога (в соответствующих пределах) и т.п. Однако перечисленные налоговые права публично-территориальных образований применительно к данным субъектам носят лишь общий характер и реализуются представительными органами власти в соответствии со ст.12, 16-18 НК РФ. Вместе с тем эти налоговые права, бесспорно, имеют значение для характеристики налоговой правосубъектности Российской Федерации, субъектов РФ, муниципальных образований.

## Заключение

Подводя итоги данной работы, следует отметить, что, используя системный подход для решения проблемы классификации субъектов, представляется возможным рассматривать структуру системы субъектов налогового права с точки зрения соотношения частного и публичного в налоговых отношениях и соответственно соотношения частных и публичных начал в правовом регулировании данных отношений. Исходя из сказанного, вопрос о делении субъектов налогового права на индивидуальные и коллективные отходит на второй план, доминирующим выступает деление на публичные и частные. Преимущество подобной классификации проявляется в двух основных моментах. Во-первых, имеется возможность получить не только перечень субъектов отрасли, но и сгруппировать разновидности субъектов налогового права в крупные структурные подразделения (в рамках отраслевой системы субъектов права) по известным, объективно существующим признакам. Во-вторых, что особенно важно, такая классификация непосредственно учитывает социальную природу субъектов и специфику выполняемых ими функций в отрасли налогового права.

В российской юридической науке подразделение субъектов права в рамках какой-либо отрасли на публичные и частные не практикуется. Однако в трудах многих цивилистов неоднократно рассматривался вопрос о делении юридических лиц на публичные и частные.

В своей работе я придерживаюсь мнения учёных, которые считают, что необходимо использовать данный опыт для построения системы классификации субъектов налогового права.

## Литература

Нормативные акты:

1. Конституция РФ от 12 декабря 1993. (в ред.30.12.2008) // Российская газета. - 1993. - № 237. - 25 декабря.

2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146 - ФЗ (в ред.09.03.2010).

3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117 - ФЗ (в ред.05.04.2010).

Научная и учебная литература

4. Акимова В.М. Налог на доходы физических лиц. Комментарий (постатейный) к главе 23 НК РФ. - М.: Статус-Кво 97, Налог Инфо, - 2007. - 296 с.

5. Белых В.С., Винницкий Д.В. Налоговое право России. - М.: Норма, - 2004. - 320 с.

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

7. Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. - М., 2000.

8. Грачева Е.Ю., Ивлиева М.Ф., Соколова Э.Д. Налоговое право. Учебник. - М.: Юристъ, - 2005. - 223 с.

9. Демин А.В. Налоговое право России. - М.: Юрлитинформ, - 2006. - 424 с.

10. Еналеева И.Д., Сальникова Л.В. Налоговое право России. Учебник для вузов. - М.: Юстицинформ, - 2006.

11. Землин А.И. Налоговое право: Учебник. - М.: Форум: ИНФРА-М, - 2005 - 304 с.

12. Зрелов А.П. Новое в Налоговом кодексе. Комментарий к изменениям, вступившим в силу в 2008 г. - М.: Деловой Двор, - 2008. - 120 с.

13. Налоговое право России. Учебник для вузов. /Отв. Ред. Ю.А. Крохина. - М.: Норма, - 2004. - 720 с.

14. Налоговое право. Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. - М., 2003.

15. Тедеев А.А., Парыгин В.А. Налоговое право Российской Федерации: Краткий курс. - М.: Изд-во Эксмо, - 2004. - 256 с.

16. Энциклопедия российского и международного налогообложения. Толкушин А.В. - М.: Юристъ, - 2003. - 910 с.

1. Еллинек Г. Общее учение о государстве. СПб., 1908. С.123. [↑](#footnote-ref-1)
2. Халфина Р.О. Общее учение о правоотношениях. М., 1974. С.114; Кечекьян С.Ф. Правоотношения в социалистическом обществе. М., 1958. С.84. 3. Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. [↑](#footnote-ref-2)
3. Алексеев С.С. Общая теория права. Т.2. С.144 [↑](#footnote-ref-3)
4. Основы налогового права / Под ред. С.Г. Пепеляева. С.45. [↑](#footnote-ref-4)
5. Основы налогового права / Под ред. С.Г. Пепеляева. С.44, 203; Карасева М.В. Налоговое законодательство и правосубъектность физического лица // Хозяйство и право. 1996. № 7. С.97. [↑](#footnote-ref-5)
6. Гражданское право / Под ред. А.П. Сергеева, Ю.К. Толстого. М., 1998. С.99-100. [↑](#footnote-ref-6)
7. Богданов Е.В. Сущность и ответственность юридического лица // Государство и право. 1997. № 10. С.97. [↑](#footnote-ref-7)
8. Цыпкин С.Д. Правовое регулирование налоговых отношений в СССР.М., 1955. С.30-31. [↑](#footnote-ref-8)