КУРСОВАЯ РАБОТА

на тему: "НАЛОГОВЫЕ ПРАВООТНОШЕНИЯ. СУБЪЕКТЫ НАЛОГОВОГО ПРАВА"

**Введение**

Актуальность темы исследования. Наличие развитой системы правовых предписаний, регулирующих налогообложение, является необходимым для успешного функционирования и развития.

В ситуации интенсивного развития права наука финансового права должна еще раз оценить преимущества и недостатки налогообложения как такового, а также – проанализировать место налогообложения в системе финансового права. Положительный же результат оценки теоретической и догматической конструкции налогообложения в финансовом праве должен дать повод для корректировки законодательства этой подотрасли.

Налогообложение является одной из старейших финансово-правовых подотраслей, в которой сконцентрированы множество основополагающих правовых идей – налоговые правоотношения (их содержание, виды, объект), характеристика субъектов налогообложения, правовое положение налоговых представителей и т.п.

Цели и задачи исследования. Целью настоящей работы является изучение правоотношений, возникающих при налогообложении а также изучение субъектов налогообложения. Поэтому в ходе исследования приоритетно решались следующие задачи:

– обозначить понятие налоговые правоотношения;

– исследовать основу правового регулирования данных правоотношений;

– исследовать вопросы, связанные с субъектами налоговых правоотношений;

– охарактеризовать налоговых представителей и налоговых агентов;

Объект и предмет исследования. Объектом исследования являются общественные отношения, возникающие в процессе налогообложения а также отношения, возникающие между физическими и юридическими лицами и Российской Федерацией в системе этих правоотношений. Предметом исследования являются нормы финансового права, регулирующие налоговые правоотношения, соответствующие доктринальные воззрения, а также практика (в том числе, судебная) их применения.

Методологию налогообложения составляет анализ, дедукция, системный и формально-юридический методы.

Теоретическую основу исследования составили работы таких правоведов как: Балабин В.И., Бобоев М.Р., Кашин В.А., Нестеров В.В., Черник Д.Г. и др.

**1. Налоговые правоотношения**

**1.1 Виды налоговых правоотношений**

Налоговое правоотношение является одной из центральных категорий налогового права, отражающей его своеобразие и место в правовой системе Российской Федерации. Исследованию данной юридической категории и явления посвящены работы А.В. Брызгалина, Д.В. Винницкого, А.В. Демин, М.В. Карасевой и других авторов.

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»[[1]](#footnote-1).

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[[2]](#footnote-2).

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[[3]](#footnote-3).

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.

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 обязательств.

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.

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[[4]](#footnote-4).

Пятая группа – отношения, возникающие в процессе привлечения соответствующих субъектов 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.

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[[5]](#footnote-5), 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.

Шестая группа отношений – отношения по защите прав субъектов налоговых правоотношений. Российским законодательством предусмотрены два порядка защиты прав и законных интересов субъектов налоговых правоотношений: а) административный и б) судебный. Они применяются при защите прав не только налогоплательщиков юридических и физических лиц, но и государства. От имени последнего выступают государственные налоговые (финансовые) органы, являющиеся второй обязательной стороной всех налоговых правоотношений.

Содержание судебного порядка защиты для всех субъектов названных правоотношений одинаково. Оно заключается в праве обращения налоговых (финансовых) органов, а также налогоплательщиков за защитой своих правовых интересов в суд общей юрисдикции или арбитражный суд.

Содержание административного порядка защиты разное для различных субъектов налоговых правоотношений. Так, для налогоплательщиков административный порядок защиты их нарушенных прав заключается в возможности обращения с жалобой в вышестоящие налоговые (финансовые) органы. Для налоговой же службы – это бесспорное списание со счетов налогоплательщиков подлежащих уплате в бюджет денежных средств. Но в любом случае административный порядок не исключает возможности обращения в суд для разрешения спора.

Широкая сфера применения административного порядка обусловлена необходимостью оперативных действий в сфере налогов. Ведь налоги – категория государственная. Налоговая же политика является важнейшей составной частью бюджетно-финансовой политики Российского государства, призванной обеспечить полную и своевременную аккумуляцию налоговых платежей в бюджеты различных уровней. Поэтому прерогативой государственной налоговой службы является бесспорное взыскание налогов с организаций и предприятий. С граждан же взыскание осуществляется только в судебном порядке.

**1.2 Объект налогового правоотношения**

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. Т.о. **объектом налогового правоотношения** является то, по поводу чего возникает данное правоотношение.

Налог [[6]](#footnote-6) – обязательный, индивидуально безвозмездный платёж, взимаемый органами государственной власти различных уровней с организаций и физических лиц в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Налоговый кодекс определяет особенности установления и введения налогов и сборов в зависимости от территориального уровня (ст. 12 НК РФ), которые с учетом авторских корректировок применяемых Налоговым кодексом терминов, следует сформулировать следующим образом:

1. Федеральные налоги и сборы устанавливаются Налоговым кодексом и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации, то есть вводятся в действие федеральными законами.

2. Региональные налоги устанавливаются Налоговым кодексом и законами субъектов Российской Федерации о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации.

3. Местные налоги[[7]](#footnote-7) устанавливаются Налоговым кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований.

Введение налогов и сборов производится нормативно-правовыми актами законодательных (представительных) органов государственной власти и местного самоуправления в зависимости от отнесения платежа к тому или иному территориальному уровню соответственно.

Налоги делятся на прямые, то есть те налоги, которые взимаются с экономических агентов за доходы от факторов производстваи косвенные, то есть налоги на товары и услуги, состоящие в самой цене на предметы потребления. Прямыми налогами можно назвать такие, как личный подоходный налог, налог на прибыль и подобныеhttp://ru.wikipedia.org/wiki/%D0% 9D % D0% B0% D0% BB % D0% BE % D0% B3 – cite\_note-multiple-1. К косвенным налогам относятся налог с продаж, налог на добавленную стоимость и другие.

Также принято различать аккордные и подоходные налоги. Первые государство устанавливает вне зависимости от уровня дохода налогоплательщикк.

Под последними же подразумевают налоги, составляющие какой-то определенный процент от дохода. Подоходные налоги сами делятся на три типа:

* Прогрессивные налоги – налоги, у которых средняя налоговая ставка зависима прямо пропорционально от уровня дохода. Таким образом, если доход субъекта увеличивается, то растет и налоговая ставка. Если же, наоборот, падает величина дохода, то ставка так же падает.
* Регрессивные налоги [[8]](#footnote-8) – налоги, чья средняя ставка налога обратно пропорциональна уровню дохода. Это означает, что при увеличении доходов субъекта, ставка падает, и, наоборот, растет, если доход уменьшается.
* Пропорциональные налоги – налоги, которые не зависят от величины облагаемого дохода.

Уплата налогов происходит посредством подачи налоговой декларации – официального заявления налогоплательщика о полученных им за определенный период доходах и распространяющихся на них налоговых скидках и льготах. На основе налоговой декларации и действующих налоговых ставок налоговый орган осуществляет контроль за величиной налога, подлежащего уплате.

При этом следует учитывать, что физические лица (в.т.ч. ИП) обязаны предоставлять налоговую декларацию при наличии дохода а предприниматели и организации даже при нулевом доходе.

**1.3 Содержание налоговых правоотношений**

Под содержанием любого правоотношения, в.т.ч. и налогового, понимается совокупность прав и исполнение обязанностей их участников. Участниками же налоговых правоотношений являются:

1. Налоговые органы (ФНС РФ), таможенные органы (ФТС РФ), органы внутренних дел (полиция, ФСБ), сборщики налогов и сборов (например, по земельному налогу органы местного самоуправления в сельской местности), органы внебюджетных фондов (это основные участники налоговых правоотношений) с одной стороны; и

2. Налогоплательщики с другой.

### В Налоговом Кодексе РФ права и полномочия налоговых органов предусмотрены в статье 31. Встречаются они и в других статьях Кодекса. Также, права налоговых органов предусмотрены в действующем специальном Законе «О налоговых органах Российской Федерации»[[9]](#footnote-9), который есть не что иное, как тот самый базовый закон 1991 года «О Государственной налоговой службе в РСФСР в редакции от 18.12.2006[[10]](#footnote-10).

Полномочия налоговых органов в сфере правового регулирования вопросов налогообложения. Речь идет о праве налоговых органов издавать акты по вопросам налогообложения. Это могут быть нормативные акты, индивидуальные акты. Нас интересуют нормативные акты. Характер этих актов определяется статьей 4 Налогового Кодекса РФ. Эти акты не относятся к налоговому законодательству, тем не менее, могут регулировать вопросы налогообложения. Надо иметь в виду, что это полномочие принадлежит исключительно федеральному органу, то есть только само МНС может издавать такие акты. Что касается субъектов Федерации, то на этом уровне управления МНС могут издавать такие акты, но они методического либо рекомендательного характера.

Права налоговых органов в сфере исполнения налогоплательщиками обязанности по уплате налога. Это право на бесспорное списание сумм недоимок и пени, а также право на обращение в суд с исками для взыскания сумм налогов и пени за счет имущества налогоплательщиков.

**Права налоговых органов в сфере осуществления налогового учета.** Именно налоговые органы осуществляют налоговый учет и определяют порядок осуществления этого учета, в том числе утверждают формы заявления о постановке на налоговый учет, порядок заполнения этих форм и т.д. Кроме того, в этой же группе находятся полномочия, в соответствии с которыми налоговый орган имеет право требовать от государственных органов и иных обязанных органов информацию о регистрационных действиях, которые эти органы осуществляют в соответствии со своей компетенцией. Речь идет о регистрации юридических лиц, граждан по месту жительства, регистрации сделок с недвижимостью и т.д.

**Права налоговых органов в сфере осуществления налогового контроля**[[11]](#footnote-11)**.** Это наиболее многочисленная группа полномочий. Сюда входят:

**– право проведения налоговых проверок (выездных и камеральных**[[12]](#footnote-12)**);**

**– право привлекать для проведения налогового контроля специалистов, экспертов, переводчиков и понятых.**

Отказ от участия в налоговом контроле может означать в определенных ситуациях попадание под ответственность за налоговые правонарушения.

Налоговый орган имеет право вызывать в качестве свидетелей физических лиц, которым известны либо могут быть известны какие-то обстоятельства, необходимые для проведения налогового контроля.

Так же к полномочиям налоговых органов относятся:

полномочие по обследованию и осмотру практически любых помещений, которые используются налогоплательщиком для извлечения доходов.
Таким помещением может оказаться и жилое помещение, например, индивидуального предпринимателя, либо иного гражданина. В данном случае полномочия налоговых органов в этом случае не беспредельны, и при отказе налогоплательщика налоговому органу в обследовании такого помещения налоговые органы принудительно не могут реализовать это полномочие, у них есть для этого иной рычаг воздействия: они тогда имеют право рассчитать налог по аналогии.

право производить выемку документов, а также предметов при проведении налоговых проверок. Налоговые органы имеют право истребовать от банков и других кредитных организаций документы, подтверждающие исполнение платежных поручений налогоплательщиков и иных документов, связанных с перечислением сумм налоговых платежей.

право проводить встречную проверку. Она заключается в истребовании документов у иных лиц, в отношении которых не проводится проверка, но с которыми связан проверяющийся налоговыми органами налогоплательщик.

право вызывать в налоговые органы налогоплательщиков для дачи пояснений и для иных действий, необходимых для проведения налогового контроля.

право создавать налоговые посты в порядке, установленном Налоговым Кодексом РФ. На сегодняшний день речь идет об акцизных налоговых постах, которые функционируют круглосуточно и которые позволяют отследить произведенную продукцию, в данном случае алкогольную, и таким образом проконтролировать уплату акцизов с этой произведенной продукции.

права налоговых органов в сфере применения мер государственного принуждения и привлечения к ответственности. В данном случае налоговые органы имеют право привлекать к ответственности лиц, совершивших налоговые правонарушения, а также выполнять ряд действий, которые являются ничем иным, как мерами государственного принуждения. Речь идет, например, об аресте имущества либо приостановке операций по счету. Но надо иметь в виду, что полномочия по взысканию налоговых штрафов возложены на суд, а не налоговые органы, то есть налоговые органы привлекают к ответственности, однако взыскание наложенных налоговых санкций, а именно, штрафов кодекс закрепляет за судом, а не за налоговым органом.

Права налоговых органов в сфере судебной защиты государственных интересов. Речь идет об исках, которые налоговые органы имеют право предъявлять в соответствующие суды общей юрисдикции и арбитражные суды. Следует помнить, что только государственные органы имеют право предъявлять такие иски, основания которых прямо предусмотрены в законе. Никаких иных исков от них суд принимать просто не будет. Поэтому чрезвычайно важно, какие же основания закреплены в соответствующих законах и актах в этом вопросе.

**Статья 32** Налогового Кодекса РФ раскрывает основные обязанности налоговых органов.

1. Соблюдать налоговое законодательство.

2. Осуществлять контроль за соблюдением налогового законодательства. Налоговые органы осуществляют контроль за уплатой налогов, контроль за соблюдением налогового законодательства, за исполнением налогоплательщиками своей обязанности по уплате налогов. И то, что налоговый орган имеет право бесспорного списания сумм недоимок и пени, на самом деле природу налоговых органов не меняет. Налоговые органы – это контрольные органы[[13]](#footnote-13). Этим они отличаются от таможенных органов, потому что таможенные платежи зачисляются на счет таможенного органа и таможенный орган в этом плане выступает как орган, который взыскивает таможенные платежи. Налоговые органы никакого такого счета не имеют, налоги зачисляются прямо в бюджет, а сотрудники налоговых органов только контролируют своевременность их уплаты.

3. Учет налогоплательщиков. На сегодняшний день, помимо налогового учета, параллельно существует учет, по крайней мере, в социальных и внебюджетных фондах, что влечет проблемы, связанные с ответственностью за нарушение порядка постановки на учет.

4. Налоговые органы обязаны проводить разъяснительную работу по применению налогового законодательства, бесплатно информировать налогоплательщиков и давать письменные разъяснения о применении норм налогового законодательства. У налогоплательщиков есть аналогичные права.

5. Налоговые органы обязаны осуществлять возврат или зачет излишне взысканных или излишне уплаченных сумм налогов, сборов и пеней.

6. Налоговые органы обязаны соблюдать налоговую тайну.

7. Налоговые органы обязаны направлять налогоплательщикам копии актов налоговых проверок, копии решений налоговых органов.
Это очень важно. Если эта обязанность не выполнена, то это сразу снимает вопрос об ответственности налогоплательщика.

8. Поскольку налоговый орган не относится к системе правоохранительных органов, а несет именно контрольные функции, в обязанность включается передача информации, материалов и документов в соответствующие органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела не позднее, чем в 10-дневный срок после получения такой информации.

Что же касается прав и обязанностей налогоплательщиков то ситуация кардинально иная: прав намного меньше чем обязанностей.

Определение круга обязанностей налогоплательщика имеет большое значение, так как применение ответственности к налогоплательщику обусловлено именно нарушением какой-либо из обязанностей, установленных законодательством. С другой стороны, защита своих прав налогоплательщиком основывается в первую очередь на доказательстве факта отсутствия у него той или иной обязанности либо факта выполнения данной обязанности надлежащим образом.

Согласно ст. 23 ч. 1 Налогового кодекса РФ, налогоплательщики обязаны:

– уплачивать законно установленные налоги;

– встать на учет в органах Государственной налоговой службы Российской Федерации, если такая обязанность предусмотрена настоящим Кодексом;

– вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах;

– представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации по тем налогам, которые они обязаны уплачивать, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;

– представлять налоговым органам и их должностным лицам в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;

– выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей;

– предоставлять налоговому органу необходимую информацию и документы в случаях и порядке, предусмотренном настоящим Кодексом;

– в течение четырех лет[[14]](#footnote-14) обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, а также документов, подтверждающих полученные доходы (для организаций – также и произведенные расходы) и уплаченные (удержанные) налоги;

– нести иные обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Что же касается прав, то на основании ст. 21 Налогового кодекса РФ (часть первая) налогоплательщики имеют право:

– получать от налоговых органов по месту учета бесплатную информацию о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и об иных актах, содержащих нормы законодательства о налогах и сборах, а также о правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц;

– получать от налоговых органов письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах;

– использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах;

– получать отсрочку, рассрочку, налоговый кредит или инвестиционный налоговый кредит в порядке и на условиях, установленных настоящим Кодексом;

– на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов;

– представлять свои интересы в налоговых правоотношениях лично либо через своего представителя;

– представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок;

– присутствовать при проведении выездной налоговой проверки;

– получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также требования об уплате налога;

– требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков;

– обжаловать в установленном порядке решения налоговых органов и действия (бездействие) их должностных лиц;

– требовать соблюдения налоговой тайны;

– требовать в установленном порядке возмещения в полном объеме убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц.

Налогоплательщики имеют также иные права, установленные настоящим Кодексом и другими актами законодательства о налогах и сборах.

Как видно из перечня прав налогоплательщиков некоторые из них вытекают из обязанностей налоговых органов и, следовательно, своих «собственных», независимых (не вытекающих из обязанностей налоговых органов) прав у налогоплательщиков намного меньше чем обязанностей по сравнению с налоговыми органами.

Логичным выводом, из всего выше перечисленного, является констатация факта, а именно: прав у налоговых органов намного больше чем обязанностей (при сравнении: права – обязанности налоговых органов; права – обязанности налоговых органов и налогоплательщиков). Объясняется это тем, что налогообложение, как таковое, находится в исключительном ведении РФ, ее субъектов а так же ОМС и, по сути, является монополией[[15]](#footnote-15). Именно поэтому количество прав по сравнению с обязанностями у налоговых органов несравненно выше чем у иных субъектов налоговых правоотношений.

**2. Характеристика субъектов налогового права**

**2.1 Понятие и виды субъектов**

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[[16]](#footnote-16).

Субъект 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.

Правосубъектность по своей роли и 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.

Основными субъектами налоговых правоотношения являются[[17]](#footnote-17) налогоплательщики – физические лица, индивидуальные предприниматели и юридические лица, и публично – территориальные образования – Российская Федерация, Субъекты Российской Федерации и муниципальные образования в лице уполномоченных органов. Рассмотрим их подробнее.

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 публично – правовых отраслей, в налоговом праве, прежде всего, учитываются экономические связи индивида с государством.

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. 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.

Ст. 227 НК РФ устанавливает особенности исчисления индивидуальными предпринимателями сумм налога на доходы. Таким образом, хотя категория «физическое лицо» (как более широкое по своему смысловому объему) охватывает 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). Налоговая правоспособность возникает у физического лица с момента рождения, это неоднократно отмечалось в юридической литературе.

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[[18]](#footnote-18) 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, дееспособность, 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 будет целесообразно закрепить в НК РФ норму, непосредственно декларирующую недееспособность граждан моложе 16 лет.

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[[19]](#footnote-19), 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).

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.

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[[20]](#footnote-20)« 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.

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.

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.

Органы исполнительной власти[[21]](#footnote-21), 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.

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.

**2.2 Правовой статус налогоплательщиков и плательщиков сборов**

Участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, являются организации и физические лица, признаваемые налогоплательщиками. Понятие «налогоплательщик» относится к числу специфических терминов законодательства о налогах и сборах и используется исключительно в значениях, определяемых соответствующими статьями НК. Придание ст. 11 НК понятию «налогоплательщик» статуса «специфический» означает, что данная категория присуща в первую очередь налоговому праву. Иными отраслями права, или законодательства, понятие «налогоплательщик» может использоваться только в том значении, которое ему придается НК.

Налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых НК возложена обязанность уплачивать соответствующие налоги или сборы[[22]](#footnote-22).

Одним из основных критериев отнесения физического лица или организации к числу субъектов налогового права является потенциально возможная обязанность уплачивать причитающиеся налоги. Физические лица и организации приобретают налогово-правовой статус по причине предполагаемой возможности вступления в налоговые правоотношения с государством (муниципальным образованием) относительно уплаты установленных налогов или сборов. Налогоплательщиков в качестве субъектов налогового права характеризует потенциальная возможность быть участником определенного правоотношения по поводу установления, введения или взимания налогов, осуществления налогового контроля или привлечения к налоговой ответственности.

Реальная обязанность налогоплательщика уплачивать какой-либо налог возлагается на физическое лицо или организацию с момента возникновения обстоятельств, установленных законодательством о налогах и сборах и предусматривающих уплату данного налога. Возникновение обстоятельств, влекущих уплату суммы налога или сбора, служит юридическим фактом, на основании которого субъект налогового права приобретает статус участника налоговых правоотношений. Конкретный перечень субъектов, обязанных производить платежи в доход государства, устанавливается ч. 2 НК или иным федеральным законодательством отдельно по каждому налогу или сбору.

Налогоплательщики в качестве субъектов налогового права подразделяются на две группы: организации, физические, лица.

В налоговом праве понятие организации соотносится с понятием юридического лица, применяемым гражданским законодательством. В целях реализации предписаний НК организации подразделяются на два вида:

– российские организации – юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ;

– иностранные организации – 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.

К числу налогоплательщиков-организаций относятся филиалы и иные обособленные подразделения иностранных организаций, расположенные на территории Российской Федерации, при условии, что налоговым законодательством на них возложена обязанность уплачивать конкретные налоги.

Филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций самостоятельными налогоплательщиками не являются, поскольку на основании ч. 2 ст. 19 НК они только исполняют налоговые обязанности головных организаций в месте своего нахождения.

Налогоплательщиками – физическими лицами могут быть граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства. На правовой статус налогоплательщика не влияет возраст налогоплательщика, поскольку обязанность по уплате налога возникает в момент приобретения объекта налогообложения.

Среди налогоплательщиков – физических лиц выделяются особые категории субъектов – индивидуальные предприниматели и налоговые резиденты Российской Федерации.

Индивидуальными предпринимателями являются физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица. К числу индивидуальных предпринимателей НК также относит частных нотариусов, частных охранников и частных детективов. Индивидуальные предприниматели приобретают правовой статус налогоплательщика независимо от наличия гражданско-правового статуса предпринимателя. Так, п. 2 ст. 11 указывает, что физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства, при исполнении налоговых обязанностей не вправе ссылаться на то, что не являются индивидуальными предпринимателями.

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) [[23]](#footnote-23).

Налоговыми резидентами Российской Федерации признаются физические лица, фактически находящиеся на территории Российской Федерации не менее 183 дней в календарном году.

Налогоплательщик – это особый (специальный) правовой статус лица, на которое в соответствии с законом возложена обязанность уплачивать налоги и (или) сборы. Обязательными элементами правового статуса налогоплательщика выступают общие, одинаковые для физических лиц и организаций права и обязанности, зафиксированные нормами налогового права, а также ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах.

Перечень прав и обязанностей российских налогоплательщиков и плательщиков сборов содержится в ст. 21–25 НК, о чем говорилось выше, что отражает позицию физического лица или организации относительно государства.

Среди прав налогоплательщиков, установленных НК, особо следует отметить право получать от налоговых органов письменные пояснения по вопросам применения налогового законодательства» а также нормативных документов о налогах и сборах. Налогоплательщикам налоговыми органами по месту своего учета должна быть предоставлена бесплатная информация о действующих обязательных платежах, а также о правах и обязанностях налогоплательщиков, правах и обязанностях налоговых органов и их должностных лиц.

В ходе осуществления налоговыми органами камеральных и выездных проверок налогоплательщик имеет существенные полномочия по защите своих прав и законных интересов: представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам налоговых проверок; присутствовать при проведении выездной налоговой проверки; получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также требований об уплате налога.

Одним из существенных полномочий налогоплательщика является право обжаловать акты налоговых органов, а также действия или бездействия их должностных лиц. Жалобы подаются в вышестоящий налоговый орган или в суд. Способ защиты своих нарушенных прав и законных интересов налогоплательщик определяет самостоятельно, причем обращение в один орган не исключает возможности подачи жалобы и в другой. Юридические лица и граждане-предприниматели подают исковое заявление в арбитражный суд, физические лица (кроме индивидуальных предпринимателей) – в суд общей юрисдикции.

Впервые в российском законодательстве появилось право налогоплательщиков требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков, не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц, не соответствующие НК и другим федеральным законам, а также требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения налоговой тайны.

Весьма значимым в условиях становления демократических отношений в России является право налогоплателыщиков обращаться с требованиями и получать в установленном порядке возмещение налоговыми органами в полном объеме убытков, причиненных их незаконными решениями, а также незаконными действиями или бездействием должностных лиц этих органов.

В случае наличия оговоренных в законодательстве оснований налогоплательщики имеют право использовать налоговые льготы.

Перечень прав налогоплательщиков, указанных в НК, не является закрытым, т.е. он не ограничен Кодексом и другими актами законодательства о налогах и сборах. Например, налоговым законом субъекта РФ налогоплательщикам могут быть предоставлены другие права.

Субъективное налоговое право[[24]](#footnote-24) – это вид и мера возможного поведения субъектов налогового права. Поскольку субъективному праву всегда противостоит субъективная обязанность – требуемые законом вид и мера должного поведения, то и субъекты налогового права несут определенные обязанности.

Перечень обязанностей налогоплательщиков (плательщиков сборов) установлен ст. 23 НК, о чем так же упоминалось выше.

Установленный ст. 23 НК перечень обязанностей налогоплательщиков (плательщиков сборов) не является исчерпывающим. Налогоплательщики могут нести и иные обязанности, установленные федеральным законодательством.

Невыполнение или ненадлежащее выполнение налогоплательщиком возложенных обязанностей образует соответствующий состав налогового правонарушения.

Налоговое законодательство распространяет сферу своего применения не на граждан, а на резидентов данной страны (т.е. лиц, постоянно пребывающих или проживающих в данной стране)[[25]](#footnote-25). Любые внутренние налоговые нормы имеют уже международный характер: они охватывают граждан и организации других стран, которые находятся на территории данной страны или осуществляют там определенные виды деятельности. Особенно это характерно для государств Западной Европы, на территории которых временно или постоянно проживают миллионы граждан других стран.

Некоторые категории этих граждан, будучи резидентами страны своего местопребывания, полностью попадают под действие общего налогового законодательства конкретной страны. Налоговый статус других категорий регулируется международными налоговыми соглашениями. Развитые страны практически полностью охвачены сетью двусторонних налоговых соглашений, и, учитывая свободу миграции населения, товаров и капитала в отношении между ними, роль налоговых соглашений в общем объеме их налогового законодательства очень велика.

Для попадания под юрисдикцию налогового законодательства определенной страны при определении корпорационного налога для юридического лица необходимы два условия. Первое – это осуществление коммерческой деятельности в данной стране (т.е. деятельности, ориентированной на получение прибыли) и второе – наличие юридического лица.

Критерий резидентства предусматривает, что все резиденты данной страны подлежат в ней налогообложению в отношении абсолютно всех своих доходов, извлекаемых как на территории этой страны, так и за ее пределами (так называемая неограниченная налоговая ответственность), а нерезиденты – только в отношении доходов, получаемых из источников в этой стране (ограниченная налоговая ответственность).

Критерий территориальности, напротив, устанавливает, что налогообложению в данной стране подлежат доходы, извлекаемые только на ее территории; соответственно любые доходы, получаемые или извлекаемые за рубежом, освобождаются от налогов в этой стране.

Первый критерий принимает во внимание исключительно характер пребывания (проживания) налогоплательщика на национальной территории, второй основывается на национальной принадлежности источника дохода.

Любой из этих критериев при условии его однообразного применения исключал бы всякую возможность международного двойного обложения, т.е. обложения одного и того же объекта (дохода, имущества, сделки и т.д.) в один и тот же период времени аналогичными видами налогов в двух или более странах.

Однако вопрос о том, достигается ли устранение двойного обложения путем применения первого или второго критерия, вовсе не безразличен с точки зрения национальных интересов каждой отдельной страны. Так, для стран, граждане и компании которых получают значительные суммы доходов от их зарубежной деятельности и от капиталов, помещенных за рубежом, желательнее разграничение налоговых юрисдикции в международном масштабе на основе критерия резидентства, а для стран, в экономике которых значительное место занимают иностранные капиталы, особый интерес приобретает использование критерия территориальности. Поэтому развитые страны предпочитают основывать свои налоговые отношения с другими странами на основе принципа резидентства, а развивающиеся страны защищают свое право обложения иностранных компаний и частных лиц на основе критерия территориальности.

До настоящего времени между странами существуют значительные различия в правилах определения резидентства в отношении некоторых компаний. На практике эти разногласия устраняются благодаря существующим между странами двусторонним соглашениям, в соответствии с которыми решающим и окончательным критерием обычно является место расположения «центра фактического руководства».

**2.3 Правовой статус налоговых агентов и сборщиков налогов**

Налоговое законодательство по отдельным видам налогов предусматривает обязанность налогоплательщиков самостоятельно рассчитывать сумму налога и перечислять ее в надлежащий адрес, но по некоторым видам налогов такая обязанность отсутствует. Во втором случае обязанности налогоплательщика делегируются налоговым агентам.

В соответствии с НК (ст. 24) налоговые агенты[[26]](#footnote-26) – это лица, на которых в соответствии с действующим законодательством возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет или внебюджетные фонды причитающихся налогов.

Как правило налоговыми агентами являются лица, выплачивающие другим субъектам доходы: работодатели; банки, выплачивающие доходы физическим лицам; российские организации, осуществляющие выплаты иностранным физическим или юридическим лицам.

Институт налоговых агентов обусловлен потребностью государства осуществлять текущий финансовый контроль за деятельностью налогоплательщиков. Однако налоговые органы не имеют возможности оперативно и постоянно контролировать финансово-хозяйственную деятельность плательщиков налогов или сборов, поэтому лица, являющиеся источниками доходов, наделяются обязанностями налоговых агентов.

Налоговые агенты согласно ст. 24 НК имеют следующие обязанности:

-, правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщиками, и перечислять в бюджеты или внебюджетные фонды соответствующие налоги;

– в течение одного месяца письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме возникшей недоимки;

– вести учет выплаченных налогоплательщику доходов, удержанных и перечисленных в бюджеты или внебюджетные фонды налогов, в том числе отдельно по каждому налогоплательщику;

– представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые, для осуществления контроля за правильностью исчисления и удержания налогов у налогоплательщиков, а также перечислять удержанные налоги в бюджеты или внебюджетные фонды.

Обязанности налоговых агентов в определенной степени производны от целей и задач налоговых органов, поэтому условно налоговых агентов можно считать представителями налоговых органов во взаимоотношениях- с налогоплательщиками. Вместе с тем правами налоговых органов налоговые агенты не обладают и не имеют права не исполнять агентские обязанности. Правовой статус налоговых агентов не дает оснований налогоплательщику оспаривать право агента по законному удержанию налогов, причитающихся с конкретного лица. Правоотношения относительно уплаты или взимания налогов складываются между государством в лице уполномоченных органов и налогоплательщиками, поэтому надлежащим ответчиком по искам о возврате излишне уплаченных сумм налогов или по освобождению от налогообложения будет налоговый орган.

Однако в тех случаях, когда налоговый агент превышает свои полномочия относительно исчисления и удержания налогов или неправильно применяет налоговые льготы образуется состав налогового правонарушения, субъектом которого выступает налоговый агент.

Как правило, налоговые агенты сами являются налогоплательщиками, обязанными уплачивать установленные для них налоги. Например, предприятие удерживает со своих работников налог на доходы физических лиц и одновременно само уплачивает взносы в Пенсионный фонд в качестве налогоплательщика. Налоговые агенты имеют одинаковые права с налогоплательщиками. Следовательно, правовой статус налоговых агентов' имеет двойственную природу. С одной стороны, налоговые агенты вступают во взаимоотношения с налогоплательщиками в качестве представителей налоговых органов, не пользуясь при этом государственно-властными полномочиями. С другой стороны, налоговые агенты выступают участниками финансово-хозяйственного оборота, что влечет возникновение объектов налогообложения и наделяет их статусом налогоплательщика.

Налоговых агентов следует отличать от сборщиков налогов и сборов.

Сборщики налогов и сборов – это государственные органы, органы местного самоуправления, другие уполномоченные органы и должностные лица, осуществляющие в силу прямого указания НК прием от налогоплательщиков средств в уплату налогов (сборов) и перечисление их в бюджет.

Правовой статус сборщиков налогов и сборов определяется НК федеральными законами и принятыми в соответствии с ними законодательными актами субъектов РФ и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления.

Налоговым кодексом (п. 5 ст. 9, 25) на сборщиков налогов (сборов) возложены следующие обязанности:

– осуществлять в установленном порядке помимо налоговых и таможенных органов прием и взимание налогов и сбор;

– контролировать уплату налогоплательщиками (плательщиками сборов) причитающихся налогов и сборов.

Основное отличие сборщиков налогов от налоговых агентов состоит в том, что сборщики налогов сами не выплачивают доход налогоплательщику и не обязаны удерживать с него налоги.

Сборщиками налогов[[27]](#footnote-27) выступают: исполнительные органы местного самоуправления относительно взимания земельного налога; органы Федеральной пограничной службы – относительно сбора за пограничное оформление; органы ГАИ – по сборам за выдачу или замену номерных знаков; суды, органы исполнительной власти и местного самоуправления, нотариусы, органы записи актов гражданского состояния – в части взимания госпошлины за совершение юридически значимых действий.

Общее в правом статусе сборщиков налогов и налоговых агентов заключается в отсутствии возможности пользоваться правами налоговых органов. Так, сборщики налогов не имеют права взыскивать с налогоплательщика финансовые санкции, применять меры обеспечения исполнения налоговой обязанности, осуществлять производство по делам о налоговых правонарушениях и т.д. Одновременно и налоговые агенты, и сборщики налогов (сборов) являются подконтрольными субъектами со стороны налоговых органов.

**2.4 Правовой статус налоговых представителей**

Налогоплательщики, плательщики сборов и налоговые агенты могут участвовать в налоговых правоотношениях лично либо через своих представителей.

Российское налоговое право предусматривает две категории представителей:

– законные – представители, наделенные соответствующими полномочиями законом или учредительными документами организации;

– уполномоченные – представители, наделенные соответствующими полномочиями доверенностями, оформленными по правилам ст. 185 ГК.

Представителями в налоговых отношениях могут быть физические лица и организации независимо от организационно-правовой формы. Существуют организации, специализирующиеся на представительстве в налоговых отношениях.

Состав законных представителей налогоплательщика – физического лица аналогичен перечню представителей в соответствии с гражданским законодательством РФ. Относительно несовершеннолетних детей налоговыми представителями выступают их родители, по отношению к опекаемым или подопечным – опекуны или попечители.

Законными представителями организации выступают его органы, поскольку юридическое лицо приобретает права и принимает на себя обязанности через свои органы, действующие, на основании закона, иных нормативных правовых актов или учредительных документов. Законным представителем организации может выступать и другое юридическое лицо, отношения с которым оформляются контрактом или договором поручительства. В данной ситуации законным представителем, реально участвующим в налоговых правоотношениях за своего клиента, будет только руководитель организации-представителя. Сотрудники организации-представителя могут действовать лишь на основании доверенности, оформленной в порядке передоверия.

Согласно НК действия или бездействие законных представителей организации, совершенные в связи с участием этой организации в налоговых отношениях, расцениваются в качестве действий или бездействия самой представляемой организации. Таким образом, в российском налоговом праве действия законного представителя аналогичны действиям представляемого, что влечет и тождество юридических последствий: будет ли признано деяние правомерным или нет, виновным или невиновным, есть ли основания для применения смягчающих или отягчающих вину обстоятельств и т.д.

Участие представителя в налоговых отношениях не исключает возможности самостоятельного осуществления налогоплательщиком (плательщиком сборов) или налоговым агентом своих полномочий. В ряде налоговых отношений представительство неизбежно, даже если представляемое лицо и пожелает само выполнять фискальные права и нести обязанности. Например, несовершеннолетние или недееспособные лица в силу закона обязаны действовать через представителя. Также, неизбежно налоговое представительство при подписании руководителем предприятия или главным бухгалтером поручений на перечисление налогов, налоговых деклараций и т.д.

Уполномоченным представителем налогоплательщика может быть физическое или юридическое лицо[[28]](#footnote-28), наделенное налогоплательщиком правом представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами и иными субъектами налогового права. Поскольку уполномоченное представительство возможно только по волеизъявлению налогоплательщика, то такие отношения оформляются доверенностью. При этом уполномоченный представитель организации осуществляет свои полномочия на основании доверенности, выдаваемой по правилам гражданского законодательства. Уполномоченный представитель физического лица осуществляет свои полномочия на основании нотариально заверенной доверенности.

Таким образом, отношения между налогоплательщиком и иным субъектом по поводу уполномоченного налогового представительства носят гражданско-правовой характер. Налоговый кодекс учреждает институт уполномоченного представительства, предоставляя налогоплательщику право самому решать вопрос о необходимости участия в налоговых отношениях через другое лицо. Детальное регулирование отношений между доверителем и представителем осуществляется в рамках гражданского права. Однако дальнейшие действия уполномоченного налогового представителя, его взаимоотношения с налоговыми органами и иными субъектами относительно вопросов налогообложения регулируются исключительно нормами налогового законодательства.

Налоговым кодексом установлено правило, согласно которому не могут быть уполномоченными представителями налогоплательщика должностные лица налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, Федеральной службы по экономическим и налоговым преступлениям, судьи, следователи и прокуроры.

Действия (бездействие) уполномоченного представителя (в отличие от законного представителя) не признаются без подтверждения действиями (бездействием) самого налогоплательщика. Существует два условия, при наличии одного из которых поступки уполномоченного представителя будут расцениваться в качестве действий (бездействия) самого налогоплательщика:

– действия совершены на основании и в пределах доверенности, выданной налогоплательщиком;

– в случае совершения уполномоченным представителем каких-либо деяний в пользу налогоплательщика без доверенности либо с превышением оговоренных в доверенности полномочий, но при последующем одобрении этих действий (бездействия) самим налогоплательщиком.

Следовательно, неблагоприятные деяния уполномоченного представителя впоследствии могут быть нейтрализованы представляемым субъектом – Вместе с тем поручение участвовать в налоговых отношениях от своего имени другому лицу не снимает с налогоплательщика налоговых обязанностей, а также личной ответственности за противоправные деяния.

Представительство в налоговых отношениях следует отличать от понятия «постоянное представительство», используемое налоговым законодательством для определения

правового статуса иностранных организаций – налогоплательщиков.

На основании анализа норм гл. 25 НК можно сделать вывод, что постоянное представительство обеспечивает филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности организации, через которое организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации. При этом предпринимательская деятельность должна быть связана: с пользованием недрами и (или) использованием других природных ресурсов; проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования, в том числе игровых автоматов; продажей товаров с расположенных на территории Российской Федерации и принадлежащих этой организации или арендуемых ею складов; осуществлением иных работ, оказанием услуг, ведением иной деятельности, за исключением деятельности подготовительного и вспомогательного характера, прямо оговоренной НК.

Следовательно, в отличие от представительства в налоговых отношениях постоянное представительство используется в качестве критерия степени присутствия иностранной организации на территории Российской Федерации и предназначено исключительно для определения налогово-правового статуса иностранного юридического лица.

**Заключение**

Анализ налогообложения, как такового, позволяет сделать ряд выводов:

1. Правовой статус субъектов в данной сфере не равны и подчиняются методу императивного воздействия одних субъектов (РФ (уполномоченные органы и должностные лица), ее субъекты (их уполномоченные органы) и ОМС (их должностные лица)) на других субъектов (физических лица и их представителей, юридических лица (в т.ч. налоговых резидентов), налоговых агентов и налоговых представителей).

2. Уплата налога – это обязанность налогоплательщика, при этом у него сохраняется возможность снижения или ликвидации налогового бремени посредством использования льгот.

3. Налогообложение и совокупность правоотношений, с ним связанных, возникают не на основе политико – правовой связи субъектов налогообложения (гражданство) а на основе из финансового взаимодействия.

4. Субъекты налогового права несут ответственность за совершение преступлений и / или правонарушений в сфере налогообложения.

5. Защита нарушенных прав осуществляется посредством обращения заинтересованных субъектов в административном порядке (налогоплательщики) в вышестоящие налоговые органы; и в суд (налогоплательщики и налоговые органы).

6. Многократное налогообложение одного и того же субъекта по одному и тому же основанию не допускается.

7. Налогообложение является монополией управомоченных субъектов (налоговые органы) и поэтому влияние на этот процесс неуправомоченных на то субъектов (налогоплательщики) отсутствует.

Так же выводом служит факт внесения изменений в НК РФ в декабре 2010 года, который свидетельствует о приоритетности регулирования данной сферы законодательства по сравнению с остальными отраслями права. Обоснованием данного вывода служит факт формирования бюджета преимущественно из налоговых поступлений.

Основным же вывода данной работы является констатация факта недостаточной информированности населения страны о системе налогообложения, наличия льгот, расходования бюджетом средств налогоплательщиков.

**Литература**

правоотношение статус плательщик налоговый

Административное право. Учебникпод ред Смоленског М.Б. 2005 г., 346 с.

Государственные и муниципальные финансы. Учебник под ред Алехина Э.В. Пенза 2010

Гражданское право. В 3 томах. Том 2 под ред Аверченко Н.Н., Абрамова Е.Н., Сергеев А.П., Арсланов К.М.М.: ТК-Велби, 2009. – 880 с.

Гражданское право: часть первая: учебник. под. ред Камышанский В.П.**,** Коршунова Н.М. ЭКСМО **2011**

Камеральная налоговая проверка / Ковалевская Д.Е., Короткова Л.А. – М.: Финансовая газ., 2003. – 47 с.

Комментратий к налоговому кодексу РФ/ Под ред. С.В. Земляченко. – М.: Кодекс, 2008. – С. 24.

Макроэкономика, курс лекций – С.Г. СЕРЯКОВ 2008.

Налоговые агенты как субъекты налоговых правоотношений. Евтушенко В.Ф. Юриспруденция -2006

Налоговое право: Учебное пособие. Демин А.В. – Юрлитинформ, 2008.

Налоговое право(учебник)– Крохина Ю.А.: Юрайт 2011 г.

Налоговоеправо:учебник/ Ю.А. Крохина. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2011. – 451 с.

Налоговое право России. (учебник) под ред Еналеева И.Д., Сальникова Л.В: Издательство Юстицинформ: 2006

Налоговое право России – Учебник для ВУЗов – Крохина Ю.А. – 2004

1. Налоги и налогообложение: учеб. пособие / В.А. Скрипниченко, перераб. и доп. – СПб.: Питер: М.: Издательский дом БИНФА, 2010. – 464 с.

Налоги и налогообложение. Дуканич Л.В. – Ростов на Дону: Феникс, 2008. – 416 с.

Налоги и налогооблажение: теория и практика. учебник под ред Пансков В.Г. 2011 год.

Налоги и налогообложение. / И.М. Александров. – М.: «Дашков и Ко», 2005.

«Налоги и налоговое планирование» Учебное пособие Автор–составитель: к.э.н., доцент кафедры «БУНиА» Акжигитова А.Н.

Основы налогового права / Под ред. С.Г. Пепеляева. С. 45. М., 2008

Порядок установления налогов и сборов Российской Федерации: Дис…. канд. юрид. наук: Лукьянов В.В. Саратов, 2006 190 с

Теоретические основы налогообложения Учебное пособие Хантаева Н.Л. 2006. стр115

Указ. соч. Грачева Е.Ю.С. 46. 2010 год.

Финансовое право Российской Федерации: Учебник для вузов. / Под ред. М.В. Карасевой. – М.: НОРМА, 2008. – С. 122 – 126.

Финансовое право: Учебник /Под ред. проф. Химичевой. Н.И.М.: Норма, 2005. – С. 284

1. Финансовое право Российской Федерации: Учебник для вузов. / Под ред. М. В. Карасевой. -М.: НОРМА, 2008. -С. 122 – 126. [↑](#footnote-ref-1)
2. Комментратий к налоговому кодексу РФ/ Под ред. С.В. Земляченко. -М.: Кодекс, 2008. -С. 24. [↑](#footnote-ref-2)
3. #  Порядок установления налогов и сборов Российской Федерации : Дис. ... канд. юрид. наук : Лукьянов В.В. Саратов, 2006 190 с

 [↑](#footnote-ref-3)
4. Грачева Е.Ю. Указ. соч. С. 46. 2010 год. [↑](#footnote-ref-4)
5. 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-5)
6. Макроэкономика, курс лекций - С.Г. СЕРЯКОВ 2008. [↑](#footnote-ref-6)
7. Налоги и налогообложение. / И.М. Александров. – М.: «Дашков и Ко», 2005. [↑](#footnote-ref-7)
8. Государственные и муниципальные финансы. Учебник под ред Алехина Э.В. Пенза 2010 [↑](#footnote-ref-8)
9. Федеральный закон РФ «О налоговых органах Российской Федерации» от 21.03.1991 №943-1 ( в ред от 18.07.2005 № 90-ФЗ) [↑](#footnote-ref-9)
10. Закон РФ «О Государственной налоговой службе РСФСР» в ред от 18.12.2006 №231-ФЗ [↑](#footnote-ref-10)
11. НК РФ В ред от 01.12.2010 года [↑](#footnote-ref-11)
12. Камеральная налоговая проверка / Ковалевская Д.Е., Короткова Л.А. - М.: Финансовая газ., 2003. - 47с. [↑](#footnote-ref-12)
13. «Налоги и налоговое планирование» Учебное пособие Автор–составитель: к.э.н., доцент кафедры «БУНиА» Акжигитова А.Н. [↑](#footnote-ref-13)
14. Налоги и налогообложение: учеб. пособие / В.А. Скрипниченко, перераб. и доп. – СПб.: Питер: М.: Издательский дом БИНФА, 2010. – 464 с. [↑](#footnote-ref-14)
15. Теоретические основы налогообложения Учебное пособие Хантаева Н.Л. 2006. стр115 [↑](#footnote-ref-15)
16. ###  Налоговое право России - Учебник для ВУЗов - Крохина Ю.А. - 2004

 [↑](#footnote-ref-16)
17. Налоги и налогообложение. Дуканич Л. В. - Ростов на Дону: Феникс, 2008. - 416 с. [↑](#footnote-ref-17)
18. Конституция РФ, ст. 60 от 12 декабря 1993 г. [↑](#footnote-ref-18)
19. #  Гражданское право: часть первая: учебник . под. ред [Камышанский В.П.](http://www.zone-x.ru/DispetchShowPage.asp?Group_Id=ba306449)****,**** Коршунова Н.М. [ЭКСМО](http://www.zone-x.ru/DispetchShowPage.asp?Group_Id=bp52837)**2011**

 [↑](#footnote-ref-19)
20. Гражданское право. В 3 томах. Том 2 под ред Аверченко Н.Н., Абрамова Е.Н., Сергеев А.П., Арсланов К.М. М.: ТК-Велби, 2009. - 880 с. [↑](#footnote-ref-20)
21. Административное право. Учебникпод ред Смоленског М.Б. 2005г, 346с. [↑](#footnote-ref-21)
22. ### Налоговое право(учебник)— Крохина Ю.А.: Юрайт 2011г

 [↑](#footnote-ref-22)
23. Основы налогового права / Под ред. С.Г. Пепеляева. С.45. М., 2008 [↑](#footnote-ref-23)
24. Налоговое право России. (учебник) под ред Еналеева И.Д., Сальникова Л.В: Издательство Юстицинформ: 2006: [↑](#footnote-ref-24)
25. Налоговоеправо *:* учебник/ Ю. А. Крохина. — 5-е изд., перераб. и доп. — М. : Издательство Юрайт, 2011. — 451 с. [↑](#footnote-ref-25)
26. # Налоговые агенты как субъекты налоговых правоотношений. Евтушенко В.Ф. Юриспруденция -2006

 [↑](#footnote-ref-26)
27. Налоги и налогооблажение: теория и практика.учебник под ред [Пансков В.Г.](http://elibrary.agni-rt.ru:8000/index.php?page=search&search_text=%D0%9F%D0%B0%D0%BD%D1%81%D0%BA%D0%BE%D0%B2%20%D0%92.%D0%93.&search_where=author&search_type=0) 2011год. [↑](#footnote-ref-27)
28. Финансовое право: Учебник /Под ред. проф. Химичевой. Н.И. М.: Норма, 2005. — С. 284 [↑](#footnote-ref-28)