НЕГОСУДАРСТВЕННОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ОРГАНИЗАЦИЯ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ «РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ АДВОКАТУРЫ И НОТАРИАТА»

Реферат

на тему: «Налоговые правоотношения: понятие, признаки, виды, структура»

Выполнил:

Магистрант 1 курса

Коноплин Сергей Юрьевич

Проверил:

к.ю.н. Косаренко Н.Н.

Москва, 2017

Содержание

Введение **3**

1. Понятие и признаки налоговых правоотношений **4**

2. Структура и классификация налоговых правоотношений **17**

Заключение **27**

Список использованной литературы **30**

Введение

Институт налогов всегда вызывал большой интерес представителей экономической науки. Еще в начале 20-го века известный правовед И.И. Янжул писал: «Ни одна ветвь финансового законодательства не имеет такого важного значения, как законы, относящиеся к определению и взиманию податей, и ни одна часть финансовой науки не обладает таким выдающимся практическим интересом, как та, которая имеет своим предметом исследование оснований рациональной податной системы». Данное утверждение не потеряло своей актуальности и в настоящее время, поскольку в России правовая сфера налоговой деятельности претерпевает постоянные изменения, обусловленные развитием рыночных отношений и федеративной природы государства.

Процесс реформирования экономики, возросшая роль налогов при осуществлении государством и муниципальными образованиями их финансовой деятельности, развитие финансового законодательства приводят к необходимости изучения многих правовых институтов и категорий, в том числе налоговых правоотношений. Углублению наших представлений о сущности налоговых правоотношений способствует проведение классификации видов налоговых правоотношений по различным основаниям, а также отграничение налоговых правоотношений от иных видов правоотношений (в том числе финансовых), что позволит наиболее полно реализовать на практике права и обязанности сторон отношения и, следовательно, соблюсти баланс прав и обязанностей субъектов налогового правоотношения в целях достижения наиболее эффективного налогообложения. Важными элементами, определяющим специфику любого правового отношения, являются субъекты отношения, потому необходимо четко различать субъекты налогового правоотношения от иных лиц, участвующих в правоотношениях. В настоящей работе, посвященной изучению налоговых правоотношений, были рассмотрены следующие их аспекты:

1. основные понятия и признаки налоговых правоотношений;
2. классификация налоговых правоотношений;
3. характеристика структуры налоговых правоотношений;

1. Понятие, признаки и структура налоговых правоотношений

Для уяснения понятия и сущности налоговых правоотношений в Российской Федерации в первую очередь необходимо рассмотреть основные признаки налоговых правоотношений, дать их определение, что поможет глубже изучить данную правовую категорию, затем классифицировать эти отношения по различным основаниям и соотнести их с иными видами правовых отношений.

Налоговое правоотношение является одной из центральных категорий налогового права, отражающей его своеобразие и место в правовой системе Российской Федерации. Налоговые правоотношения - это, прежде всего, общественные отношения. Общественные отношения представляют собой реальное взаимодействие людей в социальном пространстве, основанное на их воле и сознании, преследующее определенные цели.

Правовые отношения - один из видов общественных отношений. Под правоотношением понимается возникающая на основе норм права индивидуализированная общественная связь между лицами, характеризуемая наличием субъективных юридических прав и обязанностей и поддерживаемая (гарантируемая) принудительной силой государства.
Необходимым условием возникновения правоотношения является наличие воли у сторон, вступающих в него (или воли одного властного субъекта - государства или его органов, что справедливо именно для налогового правоотношения как вида публичного правоотношения), что проявляется в юридически значимых поступках, актах, выражается в сознательном поведении участни-

ков. Правовые отношения становятся в результате не только условием развития общественных отношений, которые они регулируют, но и способом их закрепления и средством конкретизации.

Специфика правоотношений выражается в том, что с их образованием для управомоченных лиц открывается возможность, обеспеченная государством - использовать в своих целях и интересах поведение других лиц, для которых это поведение становится общественно-необходимым. Правоотношения не только возникают в связи с наличием в реальности определенных общественных отношений - их прообразов (по общему правилу сначала возникают общественные отношения - прототипы, а затем государство, убеждаясь в их важности, принимает меры к их нормативному регулированию), но и сами оказывают обратное воздействие на жизнь общества.

На примере налоговых отношений это видно наиболее четко - они на практике возникают только при наличии их предварительного урегулирования нормами права, правовое отношение в этом случае возникает не после, а одновременно с общественным отношением. В нормах права при этом будут отражены те положения, которые отвечают интересам государства, необходимы ему для осуществления своих функций и реализации своих задач на благо всего общества. При этом воздействие принятой государством нормы права осуществляется через конкретное правоотношение, в результате чего на субъектов, участвующих в нем, возлагаются права и обязанности.

Налоговое отношение представляет собой один из видов финансового правоотношения, поэтому ему присущи все признаки любого финансового отношения. Финансовые правоотношения - это урегулированные нормами финансового права общественные отношения, участники которых выступают как носители юридических прав и обязанностей, реализующие содержащиеся в этих нормах предписания по образованию, распределению и использованию государственных и муниципальных денежных фондов и доходов.

Общими признаками финансовых правоотношений и налоговых правоотношений как их подвида являются следующие:

- возникают в сфере финансовой деятельности государства;

- являются публичными правоотношениями;

- имеют властно-имущественный характер;

- отражают объективно существующие экономические отношения, что обуславливает единство экономического содержания и правовой формы налоговых отношений.

Налоговые правоотношения - это общественные отношения, урегулированные нормами налогового права, носящие властно-имущественный характер и выражающие публичные интересы.

Будучи урегулированными нормами права, налоговые отношения систематизируются, приобретают устойчивость и начинают развиваться в векторе, заданном государством. Опосредуя процесс налогообложения нормами права, государство получает возможность контролировать финансово-хозяйственную деятельность частных собственников и при необходимости управлять ею. Под воздействием правовых норм участники налоговых правоотношений наделяются правосубъектностью, юридическими правами и обязанностями в налоговой сфере.

С целью достижения баланса между публичными и частными финансовыми интересами в сфере налогообложения государство максимально реализует все правовые регуляторы. В налоговом законодательстве содержатся регулирующие, запрещающие, обязывающие, поощрительные нормы, посредством которых налоговое право очерчивает необходимые, общественно значимые или полезные варианты поведения налогоплательщиков и государства, ограничивает в должной мере частные финансовые интересы и одновременно

не позволяет публичному фискальному интересу преобладать в предпринимательской деятельности. Нормы налогового законодательства устанавливают и меры юридической ответственности за противоправное поведение субъектов.

Таким образом, налоговые правоотношения - это центральное звено механизма налогово-правового регулирования, основной канал реализации налогового права.

Налоговые правоотношения возникают только как правовые и в другом качестве существовать не могут, они наряду с уголовными, процессуальными, административными представляют собой классический пример общественных отношений, вызванных к жизни нормой права..

Статья 2 НК РФ устанавливает следующие группы налоговых правоотношений:

1) отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации;

2) отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля;

3) отношения, возникающие в процессе обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц;

4) отношения, возникающие в процессе привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

К налоговым правоотношениям не относятся отношения по установлению, введению и взиманию таможенных платежей, отношения, возникающие в процессе осуществления контроля за уплатой таможенных платежей, обжалования актов таможенных органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности виновных лиц.

Вместе с тем, как отмечает Д.В. Винницкий, в рамках данных групп отношений необходимо определить границы налогового правового регулирования. По сути это означает, что в рамках перечисленных в ст. 2 НК РФ отношений отдельные виды отношений не регулируются нормами налогового права, а входят в предмет других подотраслей финансового права и даже других юридических образований. Так, например, в рамках группы отношений по взиманию налогов и сборов отношения, обеспечивающие принудительное взимание налогов, сборов и пени с физического лица и организации, осуществляемые в судебном порядке, регламентируются гражданским процессуальным или арбитражным процессуальным правом. Кроме того, если исполнение решения о принудительном взыскании сумм налога, сбора и (или) пени требует обращения взыскания на имущество налогоплательщика-организации или налогового агента - организации, то возникают процедурные отношения, регулируемые Федеральным законом от 10 октября 2007г. N 229-ФЗ "Об исполнительном производстве".

В силу того, что налоговые правоотношения как явление общественной жизни подчинены всеобщим закономерностям существования и развития явлений, то в них отражаются всеобщие, особенные и индивидуальные признаки правоотношений. Налоговым правоотношениям свойственны следующие общеправовые признаки:

1. Формальная определенность. Налоговые правоотношения регулируют четко определенные связи, возникающие между определенными субъектами. Они возникают, прекращаются или изменяются только на основе правовых норм, которые непосредственно моделируют налоговые правоотношения и реализуются через них.

2. Связь участников налоговых правоотношений юридическими правами и обязанностями. В рамках налогового правоотношения праву одной стороны

соответствует обязанность другой, и наоборот. Участники налоговых правоотношений выступают по отношению друг к другу как управомоченные и правообязанные лица, интересы одного могут быть реализованы лишь через деяния другого. Например, п. 1 ст. 21 НК РФ предоставляет налогоплательщику право получать от налоговых органов бесплатную информацию о действующих налогах и сборах, о налоговом законодательстве и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также получать формы налоговой отчетности и разъяснения о порядке их заполнения. Названному праву корреспондирует установленная абз. 4 п. 2 ст. 32 НК РФ обязанность налоговых органов бесплатно предоставлять такую информацию и документы налогоплательщику.

3. Волевой характер налоговых правоотношений. Он проявляется в двух аспектах. Во-первых: налоговые правоотношения возникают только на основе нормы налогового права, которая устанавливается по воле государства; во-вторых, налоговое правоотношение возникает и реализуется не автоматически, а только при наличии к тому воли хотя бы одной из его сторон. Например, на основании абз. 3 п. 1 ст. 21 НК налогоплательщик имеет право использовать налоговые льготы при наличии «оснований и в порядке, установленном законодательством. Вместе с тем п. 2 ст. 56 НК предоставляет налогоплательщику в отдельных случаях право отказаться от использования льгот или приостановить их использование. Таким образом, при существовании норм права, разрешающих льготное налогообложение, правоотношение по использованию налоговых отношений может возникнуть и быть реализовано только при наличии воли налогоплательщика и совершении им активных действий по исключению имущества из налогооблагаемой базы, ведению отдельного учета операций по производству и реализации подакцизных товаров и т.д.). Наличие налоговой нормы еще не означает, что на ее основе обязательно возникнет

налоговое правоотношение. Без заинтересованности в ее реализации и без осуществления действий со стороны хотя бы одного из субъектов налоговое правоотношение не возникнет, тем более, не будет развиваться. Только в процессе взаимодействия участники налоговых правоотношений смогут реализовать предоставленные им права и выполнить возложенные на них обязанности. Качество юридического взаимодействия сторон, а также полнота достигнутого ими в результате такого взаимодействия результата взывают прямое влияние на эффективность налогового правоотношения.

4. Индивидуализация субъектов. Налоговые правоотношения отличаются определенностью прав и обязанностей субъектов, координацией их взаимного поведения. Поскольку налоговые отношения имеют властный характер, одной стороной всегда будет выступать государство - самостоятельно или в лице компетентного органа. При постановке на налоговый учет каждый налогоплательщик получает индивидуальный номер, прикрепляется к определенной налоговой инспекции. В результате налоговые правоотношения являются не абстрактной связью, а упорядоченным правовыми нормами взаимодействием известных лиц. Степень конкретизации налоговых правоотношений может быть различной.

Минимально конкретизированы налоговые правоотношения, возникающие непосредственно из законодательства. Например, согласно ст. 57 Конституции РФ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы, согласно ст. 31 НК налоговые органы вправе контролировать соответствие крупных расходов физических лиц их доходам.

Средняя степень конкретизации присуща налоговым правоотношениям, в которых индивидуализирован не только субъект, но и объект правоотношения. Так, организации обязаны уплачивать налог на прибыль по ставке 24%, физические лица - налог на доходы по ставке 13%, налоговые органы обязаны осуществлять возврат излишне уплаченных налогов и т.д.

Максимальная степень конкретизации присуща тем налоговым правоотношениям, в которых точно известно, какие именно действия должно совершить обязанное лицо в интересах управомоченного. Здесь индивидуально определены объект, субъекты и содержание их прав и обязанностей. Например, в правоотношении по производству камеральной налоговой проверки известны субъекты - налоговый орган определенного территориального уровня и индивидуально определенный налогоплательщик, объект - налоговые декларации за отчетный период, а также права и обязанности сторон, установленные ст. 88 НК.

5. Охрана налоговых правоотношений государством. Каждая налоговая норма и, как следствие, возникающее на ее основе налоговое правоотношение, имеют санкции за нарушение установленного порядка поведения. В идеальном варианте реализация налоговых правоотношений должна иметь место без применения мер государственного принуждения. В случае же нарушения налогового законодательства возникает ответная реакция государственного охранительного механизма: НК РФ установлена ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах (гл. 16 и 18), другие федеральные законы устанавливают меры ответственности за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанностей по обеспечению прав налогоплательщиков, за неправомерные действия или бездействия должностных лиц и иных работников органов внутренних дел, допущенные ими при реализации налоговых полномочий.

Государственная защита налоговых правоотношений показывает заинтересованность властного субъекта в наличии и поддержании установленного порядка в налоговой сфере. Даже деликтные налоговые правоотношения (возникающие из совершения налогового правонарушения) имеют государственную охрану. Это не свидетельствует о том, что государство заинтересовано в совершении налоговых правонарушений. Публичный интерес при обнаружении таких деликтов заключается в обеспечении законности и сохранении правопорядка в процессе привлечения виновных к ответственности. Поэтому при

производстве дела о налоговом правонарушении государство устанавливает и гарантирует соблюдение необходимых процедурных и процессуальных действий, направленных на пресечение, выявление правонарушения, компенсацию государству причиненного имущественного вреда и убытков, наказание виновного с одновременным соблюдением прав человека (ст. 100-105 НК).

Поскольку сфера возникновения всех налоговых правоотношений - финансовая деятельность государства по аккумулированию публичных доходов, то специфика этой области общественной жизни обуславливает следующие характерные черты налоговых правоотношений:

а) Возникновение и функционирование. Налоговые правоотношения возникают и функционируют в процессе налоговой деятельности государства, т.е. деятельности по образованию за счет налоговых поступлений государственных и муниципальных фондов денежных средств в публичных целях.

б) Имущественный характер. Налоговые правоотношения являются разновидностью финансовых отношений, в основе которых лежат имущественные и связанные с ними неимущественные отношения, носящие публичный характер.

в) Направленность. Они направлены на образование государственных и муниципальных фондов денежных средств.

г) Обязательное участие государственных органов. Налоговые правоотношения возникают только на основе правовых норм, установленных или санкционированных государством или (в пределах компетенции) муниципальным образованием.

д) Наличие третьей стороны при исполнении налоговой обязанности. Согласно ст. 45 НК налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязан-

ность по уплате налогов, если иное не предусмотрено налоговым законодательством. Тем самым НК допускает возможность участия в налоговых правоотношениях лиц, не являющихся налогоплательщиками, но обязанными исчислить налог, удержать его из дохода налогоплательщика и перечислить в соответствующий бюджет. Такие лица согласно ст. 24 НК называются налоговыми агентами, и их наличие в качестве участников налоговых правоотношений обуславливает особенность последних.

Вышеперечисленные признаки не являются исчерпывающими, но они позволяют отграничить налоговые правоотношения от иных общественных отношений, более четко определить их место и роль в финансовой деятельности государства и правовой системе общества. При этом следует иметь в виду, что существуют разнообразные типы налоговых правоотношений, каждый из которых обладает не только общими, но и специфическими признаками, элементами структуры, содержания, формы, составом участников и т.д.

2. Структура и классификация налоговых правоотношений

Налоговое правоотношение имеет свою структуру (состав), т.е. совокупность составляющих его взаимосвязанных элементов: субъект, объект, содержание (субъективное право и юридическая обязанность). Все элементы структуры налогового правоотношения направлены на достижение целей налоговой деятельности государства - своевременное и полное поступление обязательных платежей в казну при одновременном соблюдении права налогоплательщиков. Вместе с тем каждый элемент выполняет и самостоятельные, только ему присущие функции, обусловленные спецификой конкретного налогового правоотношения, в рамках которого этот элемент функционирует. В налоговом правоотношении все элементы тесно взаимосвязаны и только в совокупности они способны вызывать к жизни и обеспечивать функциониро-

вание налоговых правоотношений. Наличие такого состава позволяет налоговому правоотношению выполнить все функции, возложенные на него в механизме налогово-правового регулирования.

Налоговое правоотношение, как отмечалось, выступает способом реализации нормы налогового права и в этом качестве выполняет следующие функции:

- детализирует круг лиц, на которых распространяет свое действие норма налогового права, что придает налоговому правоотношению индивидуальную определенность;

- переводит налоговые права и обязанности в плоскость налогово-правового статуса конкретных субъектов; особенностью налоговых правоотношений здесь может выступать необходимость или возможность изменения состава налогового правоотношения с учетом определенных условий его осуществления (например, особенности имеют правоотношения с участием налоговых агентов, правоотношения по ведению налогового учета бюджетными учреждениями);

- создает конкретные ситуации для реализации мер государственного принуждения и реализации налогово-правовых санкций в случаях нарушения налогового законодательства.

Объектом налоговых правоотношений является все то, по поводу чего между субъектами налоговых отношений формируется определенная правовая связь. Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, определяемый с учетом положений ст. 38 части первой НК РФ и в соответствии с частью второй НК РФ. Согласно названной норме объектами налогообложения могут являться операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количе-

ственную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение налоговой обязанности.

Закрепленный ст. 38 НК перечень объектов налогообложения не является исчерпывающим, поскольку в каждом определенном налоговом правоотношении объект детализируется на основании положений соответствующих глав части второй НК. Таким образом, положения ст. 38 НК являются общими, а нормы части второй НК, устанавливающие объект налогообложения по каждому отдельному налогу - специальными. В качестве основания налоговых правоотношений может выступать практически любой объект, имеющий денежную (стоимостную) оценку, обозначенный (выраженный) в каких-либо единицах измерения и закрепленный нормой налогового законодательства.

Ст. 3 НК устанавливает, что каждый налог должен иметь самостоятельный объект налогообложения. Необходимость правового закрепления объекта налогообложения подчеркивается в п. 1 ст. 53 НК, согласно которому налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения. Следовательно, обязанность исчислить налоговую базу возникает лишь в случае, если объект налогообложения прямо указан в качестве такового в налоговом законодательстве применительно к конкретному налогу.

Наличие объекта налогообложения является предпосылкой и необходимым условием возникновения налогового правоотношения. Обязанность по уплате налога может возникнуть только при наличии объекта, подлежащего налогообложению. Следует различать ситуации, в которых налоговая обязанность не возникает в виду отсутствия объекта налогообложения, и ситуации, когда налоговая обязанность не возникает ввиду предоставления налогоплательщику налоговых льгот. Например, неполучение прибыли предприятием в

отчетном налоговом периоде не влечет правоотношений по уплате этим субъектом налога на прибыль; наследование пережившим супругом имущества после смерти другого супруга не порождает налоговых последствий.

Поскольку налоговые правоотношения могут быть не только материальными, но и процессуальными, то объектом налоговых правоотношений может выступать поведение участников данного правоотношения, урегулированное в целях реализации фискальной функции государства.

Субъекты налогового права можно классифицировать по следующим основаниям:

1. По способу нормативной определенности: а) зафиксированные налоговым законодательством в качестве субъектов налоговых отношений; б) не зафиксированные налоговым законодательством в качестве субъектов налоговых отношений.

2. По характеру фискального интереса: частные субъекты, публичные субъекты.

3. По степени имущественной заинтересованности в возникновении налоговых отношений: а) имеющие непосредственный собственный имущественный интерес в налоговых отношениях; б) не имеющие непосредственного собственного имущественного интереса в налоговых отношениях.

Налоговый кодекс РФ фиксирует понятие «участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах» (ст. 9), к числу которых относятся:

- налогоплательщики - организации и физические лица;

- налоговые агенты;

- налоговые органы - Федеральная налоговая служба в ведении Министерства финансов РФ и ее территориальные подразделения в Российской Федерации;

- таможенные органы - Федеральная таможенная служба в ведении Министерства экономического развития и торговли РФ и ее территориальные подразделения;

- сборщики налогов и сборов - государственные органы исполнительной власти и исполнительные органы местного самоуправления, другие уполномоченные ими органы и должностные лица, осуществляющие в установленном порядке помимо налоговых и таможенных органов прием и взимание налогов и (или) сборов, а также контроль за их уплатой налогоплательщиками и плательщиками сборов;

- финансовые органы - Министерство финансов РФ, министерства финансов республик, финансовые управления (департаменты, отделы) администраций субъектов РФ;

- органы государственных внебюджетных фондов,

- Федеральная служба по экономическим и налоговым преступлениям МВД России;

- иные уполномоченные органы - органы, наделенные компетенцией относительно решения вопросов об отсрочке и о рассрочке уплаты налогов и сборов и других вопросов, предусмотренных НК РФ.

Определенный ст. 9 НК РФ круг участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, не охватывает всех потенциальных и реальных субъектов налогового права. Фактически налоговые отношения затрагивают большее количество субъектов, поскольку установление, введение и взимание налогов в доход государства (муниципального образования), осу-

ществление налогового контроля и привлечение к ответственности за совершение налогового правонарушения требуют также привлечения иных физических и юридических лиц, органов власти и местного самоуправления, которые прямо не обозначены в качестве участников налоговых отношений, но наделены налоговым законодательством соответствующими правами и обязанностями и в определенных случаях несут налоговую ответственность.К числу подобных субъектов относятся эксперты, свидетели, специалисты, понятые и переводчики, принимающие участие в процессе налоговой проверки (ст. 90, 95-98 НК РФ). Налоговые отношения, складывающиеся по поводу учета налогоплательщиков, требуют присутствия регистрационных органов, выполняющих определенные функции (ст. 85, 86 НК РФ). Отношения, возникающие относительно расчетных операций по перечислению налогов и сборов, реализуются посредством участия банков (ст. 60 НК РФ). Налогоплательщик имеет право вступать в налоговые отношения через законного или уполномоченного представителя (ст. 27, 29 НК РФ). Правовой статус названных субъектов имеет две особенности: во-первых, факультативный (вспомогательный) характер, поскольку помогает реализовывать налогоплательщикам или государству фискальные права или выполнять обязанности; во-вторых, отсутствие собственного имущественного интереса в налоговых отношениях. Следовательно, к субъектам налогового права относятся физические лица и организации, прямо не обозначенные в ст. 9 НК РФ, но являющиеся таковыми в силу наличия прав и обязанностей в налоговых отношениях. Данную группу составляют субъекты, не имеющие собственного имущественного интереса в налоговых отношениях.

Налоговые правоотношения классифицируются по различным основаниям. В зависимости от служебной роли налоговых правоотношений в механизме налогово-правового регулирования все они подразделяются на материальные и процессуальные.

Материальные налоговые правоотношения связаны с реализацией в практике финансовой деятельности материальных (имущественных) нормативно-правовых предписаний и выражают налогово-правовой статус субъектов налогового права. Таковыми, например, следует считать правоотношения по исчислению налоговых ставок (ст. 346.31 НК). В материальных правоотношениях субъективные права и обязанности направлены на получение конкретных имущественных благ (для государства - аккумулирование доходной части бюджетов; для налогоплательщика - формирование оптимальной налоговой базы, использование налоговых льгот и т.д.).

Процессуальные налоговые правоотношения производны от материальных, возникают на основе процессуальных предписаний, предусматривают процессуальные права и обязанности субъектов налогового права, определенные процедуры проведения налогового контроля, разрешения налогово-правовых конфликтов, дел о налоговых правонарушениях и т.д. Именно с помощью налоговых процессуальных норм деятельность субъектов публичной власти переходит в упорядоченный процесс принятия решений и их исполнения.

Налоговые процессуальные правоотношения закрепляют какие действия и в какой последовательности могут совершать субъекты налогового права; подведомственность дел о налоговых правонарушениях; порядок, осуществления налогового контроля; подведомственность производства отдельных контрольно-проверочных действий; порядок фиксации налогово-значимой информации; сроки совершения действий; виды и источники доказательств по делу о налоговом правонарушении; гарантии соблюдения налогово-правовых норм, законности и обоснованности принимаемых актов в сфере налогообложения, в том числе процессуальные и иные санкции за нарушение соответствующих правил; порядок восстановления нарушенных прав субъектов налогового права и т.д.

В зависимости от выполняемых функций налоговые правоотношения подразделяются на регулятивные и охранительные.

Регулятивные налоговые правоотношения характеризуются следующими особенностями:

- возникают на основе регулятивных норм права;

- обеспечивают функционирование правомерного поведения субъектов;

- носят позитивный характер, т.е. в них устанавливаются позитивные налоговые права и обязанности субъектов; в их рамках осуществляются позитивные функции налогового права (регулятивная и экономическая);

- служат средством упорядочения, закрепления и развития общественных отношений имущественного характера, связанных с формированием казны государства.

Примерами регулятивных налоговых правоотношений являются отношения по установлению и введению налогов, их исчислению и дате, получению инвестиционного налогового кредита, предоставлению информации налогоплательщику, соблюдению налоговой тайны и др., т.е. все те правоотношения, в которых субъекты налогового права ведут себя правомерно.

Регулятивные налоговые правоотношения могут быть подразделены на абсолютные и относительные.

Абсолютные налоговые правоотношения индивидуализированы только по одной стороне - той, у которой есть право-требование. Остальные субъекты обязаны не нарушать ее право либо исполнять возложенные обязанности. В абсолютных налоговых правоотношениях таким управомоченным лицом является государство или муниципальное образование. В правоотношениях такого рода управомоченному лицу в качестве обязанной стороны противостоит всякий и

каждый субъект. Характерными примерами являются конституционная обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы, право законодательного органа на введение на соответствующей территории региональных или местных налогов, право налоговых органов выявлять и пресекать налоговые правонарушения. Не смотря на то, что отмеченная конституционная обязанность является основой для создания всех последующих налогово-правовых норм, на ее основе конструируются остальные налоговые правоотношения.

Следует заметить, что абсолютные правоотношения не часто складываются в налоговом праве. Наиболее характерны для налогового права относительные правоотношения. Такие правовые связи двусторонне индивидуализированы, в них уполномоченному лицу противостоит конкретно определенный субъект с известным набором юридических обязанностей. Обычно в таких правоотношениях управомоченное лицо имеет право-требование, которому корреспондирует обязанность индивидуально определенного субъекта. К относительным налоговым правоотношениям относятся отношения по постановке на налоговый учет, уплате в бюджет или государственный внебюджетный фонд конкретно определенных видов налогов, возврату из бюджета излишне уплаченного налога, предоставлению отсрочки по уплате налога, обеспечению исполнения налоговой обязанности, осуществлению налоговой проверки и т.д.

Помимо отмеченного, регулятивные налоговые правоотношения подразделяются на активные и пассивные. Правоотношения активного типа выражают движение, динамику налогового права. Они складываются на основе обязывающих налогово-правовых норм и характеризуются тем, что активный центр налогового правоотношения находится в юридической обязанности. Налоговое правоотношение пассивного типа выражает статическое состояние нало-

гового права. Они складываются на основе управомочивающих и запрещающих норм и характеризуются тем, что их активный центр находится в субъективном праве.

Охранительные налоговые правоотношения направлены на реализацию разнообразных средств и способов государственной защиты и принуждения в налоговом праве. В рамках таких правоотношений применяются меры правовой защиты, предупреждения совершения налоговых правонарушений, ответственности за несоблюдение налогового законодательства и т.д. Охранительные налоговые правоотношения характеризуются следующими особенностями:

- возникают на основе охранительных норма налогового права (например, гл. 11, 16, 18 НК);

- возникают на основе, как налоговых правонарушений, так и определенного рода событий и правомерных актов (например, на основе решения налогового органа о приостановке операций по счету налогоплательщика в банке);

- в их рамках реализуются меры налогово-правовой ответственности, предупреждения и пресечения совершения налоговых правонарушений, восстановления нарушенных фискальных прав государства иные меры правовой защиты и превенции;

- в них устанавливаются юридические обязанности субъектов налогового права, реализация которых требует претерпевания налагаемых на субъектов мер правовой защиты и налогово-правовой ответственности (обязанность не пользоваться арестованным имуществом, исчислить сумму налога с учетом процентов по налоговому кредиту, погасить налоговую недоимку, выплатить сумму штрафа и начисленные пени и т.д.);

- возникают на основе нормы налогового права или правоприменительного акта и, как правило, по инициативе властной стороны -- государства;

- в их рамках осуществляется охранительная функция налогового права во всех ее разновидностях - карательной, компенсационной, правовосстановительной и т.д.

Важное значение имеет классификация по юридическим основаниям, которые лежат в основе возникновения, изменения или прекращения налоговых правоотношений. Здесь можно выделить правоотношения, складывающиеся и функционирующие на базе норм и принципов налогового права, правоприменительных актов, индивидуальных налогово-правовых актов и т.д.

Кроме того, налоговые правоотношения в зависимости от оснований классификации могут быть подразделены: по структуре их юридического содержания на простые и сложные; по своему объекту на имущественные и неимущественные; по юридическому характеру взаимоотношений участников на вертикальные и горизонтальные; по форме проявления на двусторонние и многосторонние; в зависимости от принадлежности к какому-либо налогово-правовому институту - на отношения по поводу установления, введения, исчисления, уплаты налогов, налогово-учетные отношения, налогово-контрольные, отношения по правовому регулированию конкретного налога и т.д.

Заключение

Особенность налоговых правоотношений состоит в тесном переплетении в них публичного и частного интересов, реализации их как управленческой функции государства, высокой доле экономико-финансовых параметров, зависимости их от состояния всей финансово-экономической системы государства и ее места в мировом хозяйстве.

Подробно были рассмотрены участники налоговых правоотношений, а

также выявлено и определено материальное содержание налоговых правоотношений, однако представляется, что исследование его характерных черт (признаков) и выработка интегрированного определения рассматриваемого понятия представляется невозможным без рассмотрения несущих конструкций налогового правоотношения, коими выступают центральные налогово-правовые категории: налог и налогообложение. Ведь будучи комплексными экономико-правовыми явлениями, они и составляют фактическое содержательное ядро налогового правоотношения. Причем налог является объектом, из-за которого стороны вступают в правоотношение налогово-правового характера, а налогообложение может быть охарактеризовано как экономический процесс и одновременно - экономическая функция государства, реализация которой и осуществляется в ходе налогового правоотношения.

Налоговое правоотношение можно определить как урегулированное нормами законодательства о налогах и сборах имущественно-организационное публичное властное общественное отношение, складывающееся в сфере налогообложения между субъектами, наделенными налоговой правосубъектностью, обязательным участником которого является публично-правовое образование.

Список использованной литературы

1. Конституция Российской Федерации //Российская газета №7.- 21 января. - 2009.

2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая // М: Проспект, 2017.-1056 с.

3. Гражданский Кодекс Российской Федерации. Ч.1 // Российская газета №238-239, 1994

4. Гражданский Кодекс Российской Федерации. Ч.2. // Российская газета, №23, 24, 27, 572с.

5. Венгеров А.Б. Теория государства и права: Учебник для юридических вузов. - М.: Новый Юрист, 2004. - 628с.

6. Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб.: Издательство "Юридический центр Пресс", 2005. - 426с.

8. Исаев А.А. Очерк теории и практики налогов. - М.: ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2006. - 270с.

9. Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. д.ю.н., проф. Ю.А. Крохина. М.: Издательство НОРМА, 2006. - 383с.

10. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Юристъ, 2004. - 572с.

11. Петрова Г.В. Налоговое право. Учебник для вузов. М.: Издательская группа "ИНФРА-М-НОРМА", 2007. - 388с.

13. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах.- СПб., 2002. – 474с.