

На правах рукописи

ЖУТАЕВ Алексей Сергеевич

**НАЛОГОВЫЕ АГЕНТЫ
КАК СУБЪЕКТЫ
НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ**

12.00.14 — административное право; финансовое право;
информационное право

А В Т О Р Е Ф Е Р А Т

диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Саратов – 2011

Работа выполнена в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Саратовская государственная юридическая академия».

Научный руководитель – доктор юридических наук, профессор
Покачалова Елена Вячеславовна

Официальные оппоненты: доктор юридических наук, доцент
Гриценко Валентина Васильевна

кандидат юридических наук
Тагашева Ольга Валентиновна

Ведущая организация – **ФГБОУ ВПО «Ростовский
государственный экономический
университет (РИНХ)»
(юридический факультет)**

Защита состоится 19 марта 2012 года в 14 часов на заседании диссертационного совета Д-212.239.02 при Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Саратовская государственная юридическая академия» по адресу: 410056, г. Саратов, ул. Чернышевского, 104, ауд. 102.

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия» по адресу: 410056, г. Саратов, ул. Чернышевского, 104.

Автореферат разослан «___» февраля 2012 года.

И.о. ученого секретаря
диссертационного совета,
доктор юридических наук



В.С. Хижняк

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В условиях реформирования налоговой системы Российской Федерации важной задачей совершенствования налоговых правоотношений является четкое регулирование правового статуса их субъектов.

Стремительно меняющаяся российская действительность в последние годы вызвала необходимость реформирования системы налогов и сборов. В связи с развитием налогового законодательства возрастает интерес к такому институту, как налоговые агенты. Впервые на законодательном уровне определение данного термина было закреплено в Налоговом кодексе Российской Федерации. Ранее этот термин рассматривался лишь правовыми дисциплинами, а регламентация правового статуса налоговых агентов сводилась лишь к закреплению отдельных обязанностей.

Продолжающееся в Российской Федерации реформирование налоговой системы призвано не только увеличить поступление налогов в бюджеты всех уровней, но и создать налоговую систему, соответствующую общепринятым мировым стандартам в данной области, нашедшим отражение как в научной мысли, так и в основополагающих международных нормах и принципах.

Одними из ключевых участников отношений по взиманию налогов выступают налоговые агенты, на которых возлагаются обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщиков соответствующих сумм налогов и перечислению их в бюджет. Участие налоговых агентов в механизме налогообложения вызвано в первую очередь необходимостью воплощения принципа удобства налогообложения и обеспечения эффективного налогового администрирования. С помощью налоговых агентов собирается значительная часть налога на доходы физических лиц. Кроме того, они привлекаются к уплате налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций, которые в настоящее время являются бюджетообразующими.

Несмотря на то, что налоговые агенты играют важную роль в механизме взимания прямых и косвенных налогов, проблемы, связанные с их правовым статусом, а следовательно, и с применением значительного числа юридических норм Налогового кодекса Российской Федерации, остаются все еще малоизученными. От правильного решения этих вопросов напрямую зависит дальнейшее развитие теории российского налогового и соответственно финансового права.

Обозначенная проблема актуальна и потому, что эти субъекты налоговых правоотношений на практике выступают фискальными посредниками между государством и налогоплательщиками. Фактически ими одновременно реализуются как частные, так и публичные интересы в сфере налогообложения.

Вместе с тем налоговые агенты – не единственные субъекты налоговых правоотношений, выполняющие посреднические функции, что требует определения четких критериев отграничения их от других участников (банков, налоговых органов и иных лиц).

Все еще остаются неразрешенными вопросы гармонизации норм об ответственности налоговых агентов за нарушение обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах Российской Федерации.

Указанные обстоятельства обуславливают актуальность темы данного диссертационного исследования.

Степень научной разработанности темы. Проблеме правового статуса налоговых агентов не уделялось достаточно внимания в монографических и диссертационных исследованиях. Так, В.Ф. Евтушенко в 2006 г. защищена диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук на тему «Правовое положение налоговых агентов». Однако комплексных исследований, раскрывающих правовой статус, правовую природу, сущность налоговых агентов в налоговых правоотношениях, а также анализирующих проблемы правового регулирования отношений с участием налоговых агентов, до настоящего времени не проводилось, поэтому обозначенные проблемы требуют должного научного рассмотрения, в частности и с учетом внесенных изменений в российское налоговое законодательство.

При определении правового статуса налоговых агентов и их места в налоговых правоотношениях использовались труды ученых в области финансового и налогового права: О.Ю. Бакаевой, А.В. Брызгалина, Д.В. Винницкого, М.В. Карасевой, Ю. Ф. Кваши, Ю.А. Крохиной, Г.В. Петровой, С.Г. Пепеляева, Е.В. Покачаловой, В.В. Попова, Р.О. Халфиной, Н.И. Химичевой, Н.А. Шевелевой и др.

Изучая сущность правового статуса налоговых агентов и его принципов, автор настоящего исследования обращался к работам специалистов в области теории права: С.С. Алексеева, В.Л. Кулапова, В.В. Лазарева, А.В. Малько, Н.И. Матузова и др.

Объектом диссертационного исследования выступают налоговые отношения с участием налоговых агентов.

Предметом исследования являются правовые нормы, регламентирующие порядок осуществления деятельности налоговых агентов, законодательные акты, судебная и административная практика в данной области, научные концепции и положения, содержащиеся в философской, юридической и исторической литературе по избранной проблематике.

Цель настоящей работы заключается в разработке налогово-правового статуса налоговых агентов как субъектов налоговых правоотношений, проведении комплексного анализа правовых основ осуществления деятельности налоговых агентов, выявлении их прав и обязанностей, а также в определении возможностей применения в современной практике соответствующих правовых норм, которые позволят выработать практические рекомендации по совершенствованию правотворческой и правоприменительной деятельности государства в области налоговых правоотношений с участием налоговых агентов по обеспечению уплаты налогов и сборов в бюджетную систему России.

Для достижения поставленной цели диссертационного исследования необходимо решение следующих **основных задач**:

- проведение комплексного исследования правового положения субъектов налоговых правоотношений и определение места и роли налоговых агентов как субъектов этих правоотношений;
- разработка авторского определения налогово-правового статуса налоговых агентов;
- определение функций налоговых агентов по обеспечению уплаты налогов в бюджетную систему Российской Федерации;
- исследование особенностей юридической ответственности налоговых агентов за неисполнение обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах Российской Федерации;
- определение юридического содержания прав и обязанностей налоговых агентов и их сравнение с правами и обязанностями налогоплательщиков;
- выявление особенностей прав и обязанностей налоговых агентов в отношениях с налоговыми органами;
- исследование особенностей и анализ правосубъектности налоговых агентов при уплате отдельных видов налогов;
- разработка предложений по совершенствованию норм российского законодательства о налогах и сборах, регламентирующих правовое положение налоговых агентов.

Методологическая основа исследования. Цель и задачи настоящей работы обусловили необходимость использования общенаучных и частно-научных методов. Методологической базой диссертации является метод материалистической диалектики, позволивший систематизировать представления о понятии налоговых агентов, их правах, обязанностях и ответственности, проанализировать сущность правового статуса налоговых агентов. В ходе исследования использовались методы анализа и синтеза (например, для всестороннего исследования сущности и правовой природы института налоговых агентов), логический метод (при составлении ключевых понятий), методы моделирования и прогнозирования (в сочетании с системным методом применялись для выработки предложений по совершенствованию законодательства в данной области). Исторический метод позволил проследить развитие института налоговых агентов, выявить его отличительные черты.

Помимо этого, в работе применялись частно-научные методы (формально-юридический, сравнительно-правовой, толкования норм права и др.). Использование формально-юридического метода способствовало наиболее последовательному и полному выявлению проблем нормативного регулирования налоговых отношений с участием налоговых агентов. Сравнительно-правовой метод позволил осуществить анализ судебной практики по делам с участием налоговых агентов.

Теоретическую основу исследования составили научные труды ученых по общей теории права С.С. Алексеева, В.Л. Кулапова, В.В. Лазарева, А.В. Малько, Н.И. Матузова; труды ученых по финансовому и налоговому праву О.Ю. Бакаевой, А.В. Брызгалина, Д.В. Винницкого, Ю.А. Крохиной, Р.О. Халфиной, Н.И. Химичевой, Е.В. Покачаловой и др. и иным отраслям права отечественных и зарубежных авторов, посвященные налоговым правоотношениям, в том числе с участием налоговых агентов. Диссертантом также использовалась историческая и философская литература.

Эмпирической базой диссертационного исследования послужили материалы правоприменительной практики: постановления и определения Конституционного Суда Российской Федерации, Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, Верховного Суда Российской Федерации, федеральных арбитражных судов округов, апелляционных судов; статистическая информация; материалы периодической печати и данные сети Интернет.

Нормативную основу диссертации составили Конституция Российской Федерации, международные нормативно-правовые акты, федеральные законы, Налоговый кодекс Российской Федерации, Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации, Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях, постановления Правительства Российской Федерации, в том числе постановление Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» (с изм. от 24 марта 2011г.), подзаконные нормативные акты, приказы Министерства финансов Российской Федерации, Министерства внутренних дел Российской Федерации и другие нормативные акты, касающиеся вопросов правового статуса налоговых агентов.

Научная новизна диссертационного исследования состоит в том, что оно представляет собой одно из первых комплексных исследований правового регулирования налоговых отношений с участием налоговых агентов. Разработана авторская формулировка понятия «налогово-правовой статус налоговых агентов»; определено место правовых норм, регулирующих однородные отношения с участием налоговых агентов в финансовом праве как отрасли законодательства; разработаны предложения по совершенствованию норм Налогового кодекса Российской Федерации.

Диссертационное исследование содержит **решение научной задачи**, которая заключается в исследовании и разработке налогово-правового статуса налоговых агентов как субъектов налоговых отношений; выявлении сущности и особенностей налоговых правоотношений с участием налоговых агентов; выявлении проблем правового регулирования таких отношений и разработке путей их разрешения.

По результатам проведенного исследования на защиту выносятся следующие **основные положения**:

1. Выработано авторское определение налогово-правового статуса налоговых агентов, который представляет собой совокупность прав и обязанностей по исчислению, удержанию и перечислению соответствующих налогов в бюджетную систему Российской Федерации, ответственность за ненадлежащее исполнение своих обязанностей, а также социальные блага и гарантии. При исследовании данного института был сделан вывод, что налогово-правовой статус налогового агента представляет собой сложно-составное понятие, одновременно включающее в себя целый ряд элементов: права и обязанности налого-

вых агентов, юридическую ответственность налоговых агентов, а также социальные блага и гарантии.

2. Обосновано, что в налоговом праве к налогооблагаемым субъектам относятся не только налогоплательщики, но и иные лица (ликвидационная комиссия в случае ликвидации организации-налогоплательщика; правопреемник (правопреемники) юридического лица в случае реорганизации организации-налогоплательщика; лицо, уполномоченное органом опеки и попечительства управлять имуществом безвестно отсутствующего в случае признания физического лица-налогоплательщика судом безвестно отсутствующим; опекун в случае признания физического лица-налогоплательщика судом недееспособным; другие лица), статус которых в неполной мере определяется законодательством о налогах и сборах. Они не являются налогоплательщиками, но в силу закона выполняют их обязанности по уплате налогов и сборов, то есть выступают непосредственными субъектами налоговых правоотношений. Вместе с тем в Налоговом кодексе Российской Федерации данная группа субъектов отдельно не выделяется. В целях наиболее полного соблюдения прав и законных интересов указанных лиц на них необходимо распространить права и обязанности, предусмотренные для налогоплательщиков.

3. Доказано, что совокупность правовых норм, регулирующих отношения с участием налоговых агентов, является самостоятельным институтом налогового права и субинститутом финансового права.

4. Аргументируется позиция, согласно которой, закрепленные на законодательном уровне, полномочия налоговых агентов также устанавливают их двойственный статус, поскольку, с одной стороны, они взимают с налогоплательщиков налоги путем их удержания, реализуя фискальные интересы государства, а следовательно, выступают квазиуполномоченными налоговыми органами; с другой стороны, Налоговый кодекс Российской Федерации закрепляет за налоговыми агентами те же права, что и у налогоплательщиков.

5. Сформулировано определение налоговых правоотношений с участием налоговых агентов, которые представляют собой урегулированные нормами налогового права отношения между налогоплательщиком (физическим лицом) и налоговым агентом (организацией или индивидуальным предпринимателем) по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации из средств, полученных налогоплательщиком в

результате реализации финансовых, трудовых, гражданско-правовых и иных правоотношений с налоговым агентом.

6. Аргументирован вывод о том, что правоотношения с участием налоговых агентов являются многосторонними. С одной стороны, это отношения между налогоплательщиком и налоговым агентом по исчислению и удержанию соответствующего налога, с другой – отношения между налоговыми агентами и государством по полному и своевременному перечислению налога в бюджетную систему Российской Федерации.

7. Сформулирован вывод о целесообразности закрепления в Налоговом кодексе Российской Федерации понятия «налоговая ответственность», которую можно определить как добровольное надлежащее исполнение субъектами перед государством своих налоговых обязанностей, а в случае их неисполнения – обязанность претерпевать за совершенное налоговое правонарушение лишения имущественного характера в порядке, установленном Налоговым кодексом Российской Федерации.

8. Обосновываются предложения о включении в Налоговый кодекс Российской Федерации следующих правовых норм:

1) освобождающих налогового агента от ответственности, предусмотренной ст. 123 НК РФ в случае уплаты налога самим налогоплательщиком, поскольку обязательным признаком объективной стороны правонарушения является неправомерность;

2) регулирующих порядок возврата излишне уплаченного налога на доходы физического лица, поскольку в настоящий момент глава 23 НК РФ данной нормы не содержит.

9. Предлагается авторская редакция ст. 123 НК РФ:

«Неправомерное неудержание и (или) неперечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный настоящим Кодексом срок сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от неперечисленной суммы».

10. Предлагается изложить ч. 1 ст. 24 НК РФ в следующей редакции:

«1. Налоговыми агентами признаются организации или физические лица, являющиеся источниками выплаты доходов налогоплательщикам, на которых в соответствии с настоящим Кодексом возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в бюджетную систему Российской Федерации налогов и (или) сборов».

Научная и практическая значимость работы. Содержащиеся в диссертации выводы, обобщения и предложения призваны способствовать дальнейшему совершенствованию российского налогового права и законодательства. Научная значимость работы состоит в актуальности проблем определения правового статуса налоговых агентов в налоговых правоотношениях, устранении недостатков их правового регулирования и правоприменения, а также в выработке и теоретическом обосновании практических рекомендаций по совершенствованию правотворческой и правоприменительной деятельности в сфере налоговых правоотношений с участием налоговых агентов.

Теоретические выводы и предложения, содержащиеся в диссертации, могут быть использованы для дальнейшего исследования проблем налоговых правоотношений с участием налоговых агентов, при подготовке учебно-методической литературы по вопросам правового регулирования деятельности налоговых агентов, а также учебников, учебных пособий, практикумов и иной литературы по налоговому праву; будут способствовать совершенствованию правовой основы в этой сфере. Кроме того, материалы диссертационного исследования могут найти применение в процессе преподавания учебных дисциплин «Налоговое право», «Финансовое право», «Предпринимательское право».

Апробация результатов исследования. Основные теоретические положения и выводы обсуждались на заседаниях кафедры финансового, банковского и таможенного права ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия», докладывались на научно-практических конференциях (в том числе международных). Наиболее значимые выводы и предложения изложены автором в опубликованных работах. Результаты исследования были апробированы при проведении лекционных и семинарских занятий по курсам «Финансовое право» и «Налоговое право» в Поволжском (г. Саратов) юридическом институте (филиал) ФГБОУ ВПО «Российская правовая академия Министерства юстиции Российской Федерации».

Структура диссертации обусловлена целью, задачами и логикой исследования. Работа состоит из трех глав, включающих семь параграфов, заключения и библиографического списка использованных источников.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** обосновываются выбор и актуальность темы диссертационной работы; определяются объект, цели и задачи, степень разработанности темы; раскрываются научная новизна, теоретическая и практическая значимость; перечисляются методы исследования; формулируются основные положения выносимые на защиту; приводятся данные об апробации результатов исследования.

Первая глава «Налоговые агенты и правовое регулирование их деятельности», состоящая из трех параграфов, посвящена рассмотрению теоретических и законодательных проблем правового регулирования деятельности налоговых агентов в целом.

В *первом параграфе «Правовой статус налоговых агентов: понятие и содержание»* исследуются различные точки зрения на правовую природу института налогового агента, прослеживается история возникновения данного института в российском законодательстве. Согласно одной из них налоговые агенты признаются налоговыми представителями государства в силу того, что выполняют функцию государства – функцию по взиманию налога. Данная точка зрения нашла отражение у исследователей, которые полагают, что налоговые агенты действуют от имени и по поручению государства, выделяя при этом институт «налогового поручительства», отличного от поручительства, используемого в гражданском законодательстве, прежде всего, способом передачи полномочий. Другие авторы считают, что статус налоговых агентов имеет двойственную природу: по отношению к налогоплательщику налоговые агенты выступают как представители фискальных органов, взимая с налогоплательщиков налоги путем их удержания, а по отношению к налоговым органам – в качестве обязанных лиц, обладающих статусом, аналогичным статусу налогоплательщиков, и не имеющих властных полномочий. Третья группа авторов отрицает наличие у налоговых агентов признаков представителя государства, обосновывая свою позицию тем, что налоговые агенты не наделены властными полномочиями в сфере налогообложения.

Отмечается, что Налоговый кодекс Российской Федерации впервые ввел на законодательном уровне определение налогового агента. До его принятия нормы, предусматривающие участие налоговых агентов в уплате налогов, были разрознены и противоречивы. С вступлением Налогового кодекса Российской Федерации в силу соответствующие нормы были кодифицированы, однако отдельные пробелы в правовом положении налоговых агентов все еще сохраняются. В част-

ности, имеются существенные противоречия между положениями части первой Налогового кодекса Российской Федерации, регулирующей основы правового положения налоговых агентов, и положениями части второй, непосредственно предусматривающими основания и порядок участия налоговых агентов в механизме уплаты конкретных налогов.

Кроме того, определены элементы правового статуса налоговых агентов. Разработано авторское определение налогово-правового статуса налоговых агентов, которое выносится на защиту.

Во *втором параграфе «Особенности прав и обязанностей налоговых агентов»* выявляются особенности правосубъектности налоговых агентов. Рассматриваются их права и обязанности, проводится сопоставительный анализ с правами и обязанностями налогоплательщиков. Отмечено, что налоговый агент имеет те же права, что и налогоплательщик. Налоговый агент имеет права налогоплательщика лишь в той мере, в какой иное не предусмотрено нормами Налогового кодекса Российской Федерации. Иначе говоря, нормы других актов законодательства о налогах и сборах, ограничивающие права налогового агента (по сравнению с кругом прав налогоплательщика), не подлежат применению как противоречащие нормам Налогового кодекса Российской Федерации. При этом автор отмечает, что не все права налогоплательщиков присущи налоговым агентам. Так, например, налоговым агентам не предоставлено право на использование налоговых льгот.

Диссертант большое внимание уделяет рассмотрению прав налоговых агентов на обжалование актов налоговых органов и действий или бездействий их должностных лиц. Отмечается, что право на обращение в суд по обжалованию решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения возникает только после обжалования этого решения в вышестоящем налоговом органе.

Обязанности налогового агента возлагаются на лицо исключительно Налоговым кодексом Российской Федерации, в котором дан их исчерпывающий перечень. При этом следует учесть, что налоговые отношения являются императивными, а, следовательно, лицо, на которое возлагаются обязанности налогового агента, не вправе отказаться выполнять такие обязанности. Исполняя обязанности налогового агента, оно осуществляет функции налоговых органов. В связи с этим автор подчеркивает, что судебные споры между налоговым агентом, действующим в пределах своей компетенции, и лицом, получающим

доход, о праве агента на удержание и о размерах исчисленных и удержанных налогов, исключаются. Такие споры могут иметь место только между налогоплательщиком и соответствующим налоговым органом.

В *третьем параграфе «Правовая ответственность налоговых агентов»* исследуются различные нормы права, не только налогового, но и административного, и уголовного, которые применяются к налоговым агентам. Выделены и рассмотрены признаки налоговой ответственности.

Диссертантом поэлементно рассмотрены конкретные составы правонарушений, совершаемых налоговыми агентами, и меры ответственности за их совершение, а также проанализированы материалы судебной правоприменительной практики, в том числе Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, федеральных арбитражных судов округов Российской Федерации. Уделено внимание анализу ответственности налоговых агентов, установленной Уголовным кодексом Российской Федерации. С 1 января 2004 г. Уголовный кодекс Российской Федерации содержит крайне важную правовую новеллу: впервые в отечественной практике законодатель установил уголовную ответственность за неисполнение обязанностей налогового агента. В настоящее время неисполнение обязанностей налогового агента в личных интересах является уголовно наказуемым по ст. 199.1 Уголовного кодекса Российской Федерации.

При рассмотрении состава ст. 123 НК РФ предложена авторская редакция данной статьи, а также предлагается внести норму освобождающую налогового агента от ответственности, предусмотренной ст. 123 НК РФ в случае уплаты налога самим налогоплательщиком, поскольку обязательным признаком объективной стороны правонарушения является неправомерность. Данные положения выносятся на защиту.

Проведен сопоставительный анализ оснований финансово-правовой и уголовно-правовой ответственности налоговых агентов.

Во **второй главе «Особенности налоговых правоотношений с участием налоговых агентов»**, включающей два параграфа, исследуются вопросы, касающиеся сущности и видов налоговых правоотношений с участием налоговых агентов, а также отдельных налоговых правоотношений, возникающих между налоговыми агентами и налоговыми органами, их должностными лицами.

В *первом параграфе «Сущность и виды налоговых правоотношений с участием налоговых агентов»* рассматриваются особенности налоговых правоотношений с участием налоговых агентов и их виды.

Отмечается, что в отличие от налоговых правоотношений, которые изучаются в теории налогового права как урегулированные нормами налогового права общественные финансовые отношения, возникающие по поводу установления, введения в действие и взимания налогов с физических лиц и организаций, налоговое правоотношение с участием налоговых агентов возникает исключительно относительно взимания налога с налогоплательщика – физического лица. Налоговым агентом будет являться организация, от которой или в результате трудовых или гражданско-правовых отношений с которой налогоплательщик получил доход. При этом, по мнению диссертанта, под «взиманием» понимается целый комплекс мероприятий, состоящий из расчета и удержания налога из средств налогоплательщика, а также перечисления налога в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) бюджетной системы Российской Федерации.

Названы характеристики налогового обязательства, которые свойственны и гражданско-правовым обязательствам. Налоговое обязательство является имущественным и связано с передачей в пользу субъекта публичной власти денежных (как правило) средств.

Налоговое обязательство относительно, то есть имеет строго определенный состав участников. Платеж налога всегда проводится адресно.

Налоговое обязательство – правоотношение активного типа. Налогоплательщик обязан совершить действие – заплатить налог, а налоговый орган имеет право требовать выполнения этой обязанности.

Налоговое обязательство целенаправленно. Налогоплательщик вносит платежи в пользу государства для формирования ресурсов субъектов публичной власти.

Налоговое обязательство является гарантированным. Побуждением к его выполнению выступают санкции, установленные законодательством. Однако у налогового обязательства есть существенные формальные отличия от обязательства гражданско-правового. Налоговое обязательство предусматривает обязанность совершить определенные действия (представить отчетность, заплатить налог и т.п.). Ему не свойственны требования, направленные на воздержание от совершения определенных действий. Таким образом, налоговому обязательству присуще только положительное содержание.

Налоговое обязательство является односторонним. Обязательству заплатить налог не противостоит встречное удовлетворение. Право кредитора (государства) требовать уплаты налога – это властное веление, а не результат договоренности. Названные формальные

различия – проявление более глубоких сущностных различий налоговых и гражданско-правовых обязательств.

Второй параграф «Взаимодействие налоговых агентов с налоговыми органами» посвящен раскрытию прав и обязанностей налоговых органов по отношению к налоговым агентам.

Налоговые органы имеют право:

1. Требовать от налогового агента документы по формам, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, а также пояснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов.

2. Проводить налоговые проверки в порядке, установленном Налоговым кодексом Российской Федерации.

3. Производить выемку документов при проведении налоговых проверок у налогового агента, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений, в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены.

4. Вызывать, на основании письменного уведомления, в налоговые органы налоговых агентов для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах.

5. Приостанавливать операции по счетам налоговых агентов в банках и налагать арест на имущество налоговых агентов в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом Российской Федерации, и др.

Налоговый орган, а также его должностные лица при взаимодействии с налогоплательщиками и налоговыми агентами должен действовать строго в соответствии с действующим законодательством и соблюдать свои обязанности, установленные Налоговым кодексом Российской Федерации. За неправомерные действия или бездействие должностные лица и другие работники налоговых органов несут ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Третья глава «Особенности прав и обязанностей налоговых агентов при уплате отдельных видов налогов», состоящая из двух параграфов, посвящена анализу порядка осуществления уплаты и представления налоговой отчетности налоговыми агентами при уплате налога на добавленную стоимость и налога на доходы физических лиц. Автор констатирует, что порядок перечисления налога на добавлен-

ную стоимость в бюджет для налоговых агентов устанавливается тот же, что и для налогоплательщиков.

Налоговые агенты вправе претендовать на вычет сумм налога на добавленную стоимость (далее – НДС), которые они уплачивают в бюджет. Налоговые вычеты по НДС производятся на основании документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами, а также документов на приобретение товаров.

При приобретении у иностранных лиц, не состоящих на учете в российских налоговых органах, товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория Российской Федерации, право на вычет по НДС появляется у налогового агента в налоговом периоде, следующим за налоговым периодом, за который представлена декларация с отраженной в ней суммой налога, подлежащей уплате в бюджет.

В *первом параграфе «Особенности прав и обязанностей налоговых агентов при уплате налога на добавленную стоимость»* отражены случаи, когда налоговые агенты выступают плательщиками налога на добавленную стоимость. Уделено внимание налогообложению иностранных лиц и организаций по НДС.

Диссертант проводит анализ ситуации, когда налоговые агенты могут претендовать на налоговый вычет по НДС. Для этого товары, работы или услуги должны быть приобретены налоговым агентом для осуществления операций, облагаемых НДС, и приняты к учету. Кроме того, сумма налога должна быть удержана не из собственных источников налогового агента, а из средств, подлежащих выплате налогоплательщику.

Во *втором параграфе «Особенности участия налоговых агентов при уплате налога на доходы физических лиц»* раскрываются особенности уплаты налоговыми агентами налога на доходы физических лиц. Автор исследования отмечает, что при уплате налога на доходы физических лиц необходимо учитывать, является физическое лицо (налогоплательщик) налоговым резидентом Российской Федерации или не является. В зависимости от этого налоговый агент должен применить соответствующую ставку налога (к физическому лицу, являющемуся налоговым резидентом Российской Федерации, – 13%, к физическому лицу, не являющемуся налоговым резидентом Российской Федерации, – 30%).

Установлены и рассмотрены различные виды доходов, подлежащие налогообложению. Отмечается, что данный перечень доходов не является исчерпывающим, поскольку законодатель допускает возникновение новых источников материальных благ (доходов). Обозначен и проанализирован перечень доходов, не облагаемых налогом на доходы

физических лиц. В частности, отмечается, что от налогообложения освобождаются государственные пособия, в том числе по безработице, беременности и родам; государственные пенсии; все виды компенсационных выплат; получаемые алименты и т.д.

Диссертантом обстоятельно исследован порядок возврата излишне уплаченных или взысканных сумм налога на доходы физических лиц. Констатируется, что налоговый агент в течение трех месяцев со дня получения заявления налогоплательщика возвращает излишне удержанную сумму налога на доходы физических лиц за счет сумм этого налога, подлежащих уплате в бюджет (в счет предстоящих платежей как по указанному налогоплательщику, так и по иным налогоплательщикам). Если сумм налоговых платежей недостаточно для полного возврата налогоплательщику излишне удержанного налога в течение трех месяцев, то налоговый агент в течение 10 дней со дня подачи ему налогоплательщиком заявления направляет в налоговый орган по месту своего учета заявление на возврат налоговому агенту излишне удержанной им суммы налога. Налоговый орган, руководствуясь ст. 78 НК РФ, должен возвратить указанную сумму налога.

Налоговому агенту предоставлено право осуществлять возврат суммы налога за счет собственных средств с момента подачи заявления в налоговый орган и до осуществления возврата налоговому агенту такой суммы из бюджетной системы Российской Федерации. Также налоговому агенту вменена обязанность сообщить налогоплательщику о каждом, ставшем известным ему, факте излишнего удержания налога на доходы физических лиц и сумме излишне удержанного налога в течение 10 дней со дня обнаружения такого факта.

Предлагается внести изменения в главу 23 НК РФ в части регламентации порядка возврата излишне уплаченного налога на доходы физического лица налоговым агентом.

В **заключении** формулируются основные теоретические выводы и предложения по результатам диссертационного исследования, касающиеся проблем правового статуса налоговых агентов и правоотношений с их участием.

**ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИОННОГО ИССЛЕДОВАНИЯ
ОПУБЛИКОВАНЫ СЛЕДУЮЩИЕ РАБОТЫ:**

***Научные статьи, опубликованные в изданиях, рекомендованных
ВАК Министерства образования и науки РФ***

1. Жутаев А.С. Некоторые особенности прав налоговых агентов // Современное право. М.: Изд-во ЗАО «Новый индекс», 2011. № 1 (0,5 п.л.).
2. Жутаев А.С. Актуальные проблемы толкования обязанностей налоговых агентов // Вестник Саратовской государственной академии права. Саратов: ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2011. № 2 (78) (0,5 п.л.).

Публикации в иных изданиях

3. Жутаев А.С. Правовой статус налоговых агентов // Финансово-правовые и экономические проблемы в условиях мирового кризиса: сборник научных статей по материалам Международной научно-практической конференции (Саратов, 27 мая 2009 г.). Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2009 (0,25 п.л.).
4. Жутаев А.С. Налоговая ответственность и ее признаки // Институциональные проблемы современного финансового права: сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции (Саратов, 2 июня 2011 г.). Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2011 (0,5 п.л.).
5. Жутаев А.С. За что несет ответственность налоговый агент // Современная юридическая наука и правоприменение (IV Саратовские правовые чтения): сборник тезисов докладов (по материалам Международной научно-практической конференции, г. Саратов, 3–4 июня 2011 г.) / отв. ред. О.С. Ростова. Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2011 (0,5 п.л.).

Подписано в печать 07.02.2012 г. Формат 60х84 $\frac{1}{16}$.
Бумага офсетная. Гарнитура «Times». Печать офсетная.
Усл. печ. л. 1,2. Тираж 150 экз. Заказ 58.

Издательство
ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия»
410028, Саратов, ул. Чернышевского, 135.

Отпечатано в типографии издательства
ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия»
410056, Саратов, ул. Вольская, 1.

