***УДК 343***

***Н.В. Одинцова,***

***старший эксперт отдела криминалистики следственного управления***

***Следственного комитета Российской Федерации по Хабаровскому краю***

Сравнительно-правовой анализ

конституционно-правовых механизмов реализации обязанности платить законно установленные налоги и сборы в

зарубежном и отечественном законодательстве

*The Russian tax system is still on the development stage, as well as its market economy and the political system aimed at the development of entrepreneurial activity freedom. For the improvement of the Russia tax system it is objectively necessary and extremely important to study the experience of the organization of tax systems and the organizational structures of tax services in the foreign countries.*

***Keywords:*** *public policy, the Russian tax system, entrepreneurial activity, taxation in foreign countries.*

Российская система налогообложения находится в стадии становления, как и её рыночное хозяйство, и политическая система, направленная на развитие свободы предпринимательской деятельности. Кроме того, налогообложение в любой стране не может быть чем-то совершенно неизменным. Оно является не только фискальным механизмом, но и инструментом государственной политики, которая, меняясь, обрекает на перемены и систему налогообложения. Поиск путей повышения эффективности российской налоговой системы просто необходим.

В этом отношении объективно необходимым и чрезвычайно важным для совершенствования налоговой системы России является изучение опыта организации налоговых систем и организационных структур налоговых служб зарубежных стран. Для составления объективной картины необходимо изучение зарубежного опыта в сфере налогообложения стран с различной правовой системой и территориальным устройством. Для сравнения конституционно-правовых механизмов реализации конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы в Российской Федерации и зарубежных странах, в данной статье будут сравниваться конституции следующих государств:

– страны романо-германской правовой системы: Бразилия, ФРГ, Испания, Португалия, Греция, Швейцария, Франция;

– страны англосаксонской правовой системы: США.

Реализация обязанностей – это практическое осуществление гражданами и другими участниками общественной жизни предусмотренных конституционными нормами правил поведения в правоустановленном порядке. Правовая природа механизма реализации обязанностей в значительной мере определяется характером самого процесса реализации этих обязанностей. Известно, что любой участник правоотношения как носитель субъективных прав и обязанностей осуществляет свои юридические возможности индивидуально. Но в то же время этот же субъект как член определённого социального сообщества не может реализовать себя вне общественных связей и, следовательно, реализует эту же юридическую возможность в коллективной форме, являясь, по существу, «соучастником» коллективного правоотношения. Таким образом, структура конкретного акта реализации обязанностей двуедина и всегда является индивидуально-коллективной.

Фактическое осуществление конституционной обязанности платить уставленные законом налоги и сборы характеризуется целым рядом факторов, которые используются автором в качестве оснований для сравнения:

– определение сущности обязанности;

– основные конституционные принципы реализации данной обязанности;

– распределение полномочий по установлению и введению налогов между уровнями власти;

– защита прав налогоплательщиков;

– взаимоотношение налогоплательщиков и государства.

В конституциях многих стран содержатся положения, в которых налоги и сборы определяются в качестве основных источников доходов бюджета. Тем самым обозначается основная функция налогов – фискальная.

Конституция Бразилии закрепляет налоговые поступления как один из основных источников финансирования наиболее важных сфер жизнеобеспечения. Так, Конституция Бразилии закрепляет следующие положения: «Союз передаёт муниципалитетам, за исключением муниципалитетов столиц, десять процентов всей суммы налоговых поступлений, о которых шла речь в пункте VI, распределяя их равными долями и расходуя, по меньшей мере, половину общей суммы на сельские нужды... Союз ежегодно использует не менее десяти процентов, а штаты, федеральный округ и муниципалитеты – не менее двадцати процентов дохода от налоговых поступлений на поддержание и развитие образования».

Следует отметить такую тенденцию, как закрепление в конституциях целей налогообложения. Первой была Конституция США, которая установила, что налоги взимаются для целей выплачивать долги, обеспечивать совместную оборону и всеобщее благоденствие Соединенных Штатов (разд. 8 ст. 1). В дальнейшем акценты смещались, отражая господствующие в то или иное время экономические потребности или идеологические установки. Например, в конституциях послевоенного времени цели налогообложения формулировались в основном в соответствии с концепцией социального государства. Некоторым особняком в этом отношении стоит Конституция Португалии, провозгласившая, что фискальная (налоговая) система нацелена на удовлетворение финансовых потребностей государства и других публичных учреждений и на справедливое распределение доходов и богатства (разд. 1 ст. 106).

Конституции практически всех государств содержат требования о включении налоговых поступлений в общий государственный бюджет. Это должно исключить несанкционированное (неразрешённое) парламентом либо нецелевое (не соответствующее назначению) использование средств. Так, Конституция ФРГ устанавливает, что все доходы и расходы федерации должны включаться в бюджет (ст. 110). Такая же формулировка содержится в Конституции Греции (ч. 2 ст. 79). Некоторые конституции содержат более развернутые положения. Так, Конституция Испании предусматривает, что генеральный бюджет государства является годовым, включает в себя все расходы и доходы государственного сектора, в нём также определяется размер налоговых сборов, взимаемых государством (ч. 2 ст. 134).

Конституция Франции также содержит положения об обязанности платить налоги и сборы: «Ни один гражданин не освобождён от почётной обязанности делать взносы на государственные расходы». Таким образом, Конституция Франции закрепляет цели налога и сбора – «взносы на государственные расходы». Декларация прав человека и гражданина Франции содержит более конкретные цели налогов: «На содержание вооружённой силы и на расходы по управлению».

Конституционные акты Канады определяют цели взимания налогов как «средства для обеспечения разумно сравниваемого уровня функционирования публичных служб».

В конституциях отдельных стран прописываются даже отдельные элементы налогообложения. Например, в ст. 85 – 86 Федеральной конституции Швейцарской Конфедерации определяются основные условия обложения сбором на движение тяжёлых грузов, налогом па потребление горючего и другими сборами, связанными с дорожным движением [6].

Конституция РФ не даёт определения налогообложения и его целей, закрепляя при этом в ст. 57 обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы. Под термином «каждый» понимаются физические лица, при этом как граждане, так и иностранцы, лица без гражданства, юридические лица подпадают под число обязанных лиц. Тем самым можно сказать об универсальности обязанности, которая распространяется на всех субъектов правоотношений.

Практически все конституции устанавливают, что введение, изменение, отмена налогов могут осуществляться только законом. При этом ряд конституций предусматривает достаточно жёсткие требования к налоговым законам.

Статья 57 Конституции РФ закрепляет обязанность платить только законно установленные налоги и сборы, то есть налог или сбор можно установить только законом. Конституция РФ, а также Налоговый кодекс РФ содержат важную гарантию соблюдения прав и свобод налогоплательщиков, наделяя полномочиями по установлению налогов и сборов представительный орган государственной власти, тем самым исключив возможность устанавливать налоги и сборы Президенту РФ или органам исполнительной власти.

В ст. 133 Конституции Королевства Испании определено, что изначальное право устанавливать налоги принадлежит исключительно государству и осуществляется посредством издания закона.

Конституция Швейцарии закрепляет, что налог может взиматься «в пределах, установленных федеральным законодательством».

Конституция США в разд. 8 ст. I определила установление налогов как правомочие Конгресса: Конгресс имеет право устанавливать и взимать налоги, сборы, пошлины и акцизы для того, чтобы выплачивать долги, обеспечивать совместную оборону и всеобщее благоденствие Соединённых Штатов; причём все сборы, пошлины и акцизы должны быть единообразными на всей территории Соединённых Штатов [7].

Конституционные акты Канады содержит лишь принцип разумно сравнимого уровня налогообложения.

Такие принципы, как равенство и справедливость, также нашли закрепление в ряде конституций зарубежных стран. Испанская Конституция в ст. 31 предусматривает:

«1. Все будут вносить вклад в покрытие публичных расходов в соответствии со своими экономическими возможностями посредством системы справедливого налогообложения, основанной на принципах равенства и прогрессивности, которая ни в каком случае не будет носить конфискационного характера.

2. Публичные расходы будут осуществляться путём справедливого распределения публичных ресурсов, их программирование и исполнение будут отвечать критериям эффективности и экономности.

3. Публичного характера обложение лиц и имущества можно будет устанавливать только в соответствии с положениями закона» [6].

Понятно, что законодательная форма установления и введения налогов и сборов обусловливает наделение соответствующей компетенцией органов представительной власти.

Конституция Федеративной Республики Бразилии определяет, что налоги должны иметь, насколько это возможно, личный характер и распределяться в соответствии с экономической способностью налогоплательщика; в частности, для того, чтобы обеспечить осуществление этих принципов, налоговая администрация в соответствии с предписаниями закона и при соблюдении личных прав может выяснять состояние, доходы и экономическую деятельность налогоплательщика (ст. 145 Конституции Федеративной Республики Бразилии). Без ущерба для иных гарантий, предоставляемых налогоплательщику, запрещается Союзу, штатам, федеральному округу и муниципиям следующее:

– устанавливать или увеличивать взимания обязательного характера без предварительно изданного закона;

– проводить любые различия по основаниям профессиональной деятельности или осуществляемых функций, независимо от юридического наименования доходов, документов или прав;

– облагать обязательными взиманиями на основе фактов, случившихся до вступления в силу закона, который эти взимания устанавливает или увеличивает, а также в течение того же финансового года, в который закон, устанавливающий или увеличивающий эти взимания, был опубликован;

– использовать средства от обязательных взиманий для целей конфискации;

– устанавливать ограничения в передвижении людей и имущества посредством введения межштатных или межмуниципальных налогов, за исключением платы за использование шоссейных дорог, содержащихся органами государственной власти;

– устанавливать налоги на имущество, доходы или обслуживание, когда один из них происходит от других; на церкви, неважно какого культа; на имущество, доходы или обслуживание, включая их учреждения, принадлежащие политическим партиям, профсоюзным учреждениям трудящихся, школьным учреждениям и учреждениям социальной помощи, не имеющим цели извлечения прибыли при соблюдении условий, установленных законом; на книги, газеты, периодические издания и бумагу, предназначенную для их печатания (ст. 150 Конституции Федеративной Республики Бразилии) [6].

Статья 127 Конституции Швейцарии закрепляет принципы всеобщности, равенства налогообложения.

Конституция Испании устанавливает, что налоговая система ни в коем случае не должна предусматривать конфискацию (ч. 1 ст. 31 Конституции Испании). В ряде стран это требование облечено в такую формулу, как налоговая платёжеспособность, то есть соответствие налоговых сборов доходам плательщиков (ст. 53 Конституции Италии). Конституция Португалии требует учитывать при введении подоходного налога потребности и доходы членов семьи (ч. 1 ст. 107 Конституции Португалии). В Конституции Швейцарии предусмотрено, что налоги должны устанавливаться с учётом экономических возможностей налогоплательщиков (ч. 2 ст. 127 Конституции Швейцарии).

Статья 104 Конституции Португалии следующим образом закрепила принципы реализации обязанности платить налоги и сборы:

«1. Подоходный налог должен способствовать уменьшению неравенства, будет единым и прогрессивным, учитывающим потребности и доходы семьи в целом.

2. Обложение налогом предприятий основывается на их реальном доходе.

3. Налог на имущество должен способствовать равенству между гражданами.

4. Налог на потребление нацелен на приспособление потребления к эволюции потребностей экономического развития и социальной справедливости, при этом необходимо введение высоких налогов на предметы роскоши».

В Конституции РФ нет специальных норм, закрепляющих равенство и справедливость налогообложения, содержится лишь принцип равенства всех перед законом и судом, применимый ко всем правоотношениям. Однако принцип равенства нашёл свое отражение в ст. 3 Налогового кодекса РФ: «Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения».

Отличительной чертой конституций ряда зарубежных стран является закрепление в них принципа единства налоговой системы. О единообразии всех пошлин, податей и акцизов на территории Соединённых Штатов гласит и разд. 8 Конституции США.

Декларация прав человека и гражданина Франции закрепляет право граждан «устанавливать самим или через своих представителей необходимость государственного обложения, добровольно соглашаться на его взимание, следить за его расходованием и определять его долевой размер, основание, порядок и продолжительность взимания», тем самым провозглашая принципы экономической обоснованности налогов, а также подконтрольности использования налогов государством. Подобные положения также закреплены в Конституции Франции: «Ни один налог не может быть установлен иначе, как в интересах общей пользы. Все граждане имеют право участвовать в установлении обложения, наблюдать за расходованием поступлений и требовать в них отчёта».

В конституциях ряда стран закреплено, что налоговый закон не имеет обратной силы. Аналогичным образом формулирует это требование и Конституция Греции. Налог или какое-либо иное финансовое бремя не может налагаться законом, имеющим обратную силу, распространяющуюся за рамки предшествующего введению налога финансового года (ч. 2 ст. 78 Конституции Греции).

В Конституции РФ также закреплён данный принцип: «Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют» (ст. 57 Конституции РФ). В отдельных странах это право является исключительной прерогативой высшей власти. В конституциях федеративных государств разграничению компетенции по установлению и введению налогов между уровнями власти уделяется значительно больше внимания. Так, в соответствии со ст. 24 Конституции Федеративной Республики Бразилии Союз, штаты и федеральный округ «законодательствуют на конкурирующей основе по вопросам налогового права» [6]. Разделом VI, гл. 1 «О федеральной налоговой системе» [6] установлено, что Союз, штаты, федеральный округ и муниципии могут устанавливать следующие обязательные обложения: налоги; сборы, взимаемые для осуществления полномочий полиции или эффективного или возможного использования специальных, отдельно существующих публичных служб, работающих с налогоплательщиками или доступных для них; обложения для улучшения публичных работ.

Конституция США устанавливает прерогативы Конгресса в области налогообложения. Раздел 8 Конституции закрепил: «Конгресс правомочен: устанавливать и взимать налоги, сборы, пошлины и акцизы для того, чтобы выплачивать долги, обеспечивать совместную оборону и общее благоденствие Соединённых Штатов; причём все сборы, пошлины и акцизы должны быть единообразны на всей территории Соединённых Штатов».

В Канаде вопросы налогообложения отнесены к прерогативе федеративного парламента.

Статья 165 Конституции Португалии закрепила, что Ассамблея Республики обладает исключительным правом принимать законы в области введения налогов, системы налогообложения и общего режима налогов и других финансовых сборов, производимых государственными учреждениями.

В ст. 105 Основного закона ФРГ определено, что Федерация обладает исключительной законодательной компетенцией по таможенным делам и конкурирующей компетенцией в делах, касающихся других налогов. Земли имеют право законодательствовать в области местных налогов на потребление. Федеральные законы о налогах, поступления от которых полностью или частично идут в пользу земель или общин, нуждаются в одобрении Бундесрата. Основной закон Германии содержит достаточно много норм, детально регламентирующих распределение налоговых доходов, вплоть до закрепления видов налогов. Так, в ст. 106 Закона определено, что Федерация получает доходы от следующих налогов: таможенные пошлины; косвенные налоги на потребление; налог с грузового транспорта; налог с оборота капиталов, на страхование и налог с обменных операций; единовременный имущественный налог и компенсационные сборы; налоги, собираемые в рамках европейского сообщества. В пользу земель поступают: имущественный налог, налог с наследства, налог на автомашины, налог с транспорта, налог на пиво, сборы с игорных учреждений. Общины получают часть поступлений от подоходного налога, которая должна резервироваться землями за общинами из платежей, вносимых их жителями в качестве подоходного налога. Часть поступлений от прямых налогов и от косвенных местных налогов также причитается общинам (объединениям общин). Им же принадлежит право устанавливать положения о прямых налогах. Если земля не имеет в своём составе общин, то указанные поступления принадлежат земле.

Статья 133 Конституции Испании закрепляет:

«1. Изначальное право устанавливать налоги принадлежит государству и осуществляется законом.

2. Автономные сообщества и местные собрания представителей могут устанавливать и взимать налоги в соответствии с Конституцией и законами.

3. Налоговые льготы, затрагивающие государственное налогообложение, должны устанавливаться в соответствии с законом.

4. Государственные службы могут брать на себя финансовые обязательства и производить расходы только в соответствии с законами».

Явной особенностью налогообложения в Швейцарии является частичное закрепление объектов налогообложения в Конституции. Так, Конституция Швейцарии закрепляет объект налогообложения, налоговые ставки:

«Конфедерация может взимать прямые налоги:

a) максимальный налог в 11,5 процента на доходы физических лиц;

b) максимальный налог в 9,8 процента на чистую прибыль юридических лиц;

c) максимальный налог в 0,825 процента на тысячу франков капитала и запасного денежного фонда юридических лиц».

Конституция РФ относит вопросы налогообложения к совместному ведению Федерации и субъектов РФ. К исключительному ведению РФ относятся вопросы установления федеральных налогов и сборов.

К совместному ведению Российской Федерации и субъектов РФ относится установление общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации. Статья 106 Конституции РФ закрепляет дополнительную гарантию прав налогоплательщика: «Обязательному рассмотрению Советом Федерации подлежат принятые Государственной Думой федеральные законы по вопросам федеральных налогов и сборов».

Ещё одним отличием Конституции РФ от конституций зарубежных стран является то, что конституции зарубежных стран всё чаще предусматривают защиту прав налогоплательщиков. Так, Конституция Португалии требует, чтобы закон устанавливал гарантии налогоплательщикам (ч. 2 ст. 106 Конституции Португалии). Защита прав налогоплательщиков подразумевает не только судебную защиту нарушенных прав, но и совершенствование налоговых служб. В частности, упрощаются процедуры обжалования налоговых решений, создаются специальные органы по оказанию помощи налогоплательщикам и защите их прав. Такие меры были предусмотрены, например, Законом о реструктуризации и реформировании Службы внутренних сборов США (1998 г.), который поставил цель создания высококвалифицированной налоговой службы для оказания американским налогоплательщикам помощи в понимании и исполнении налоговых обязанностей, а также для применения налогового законодательства на началах добросовестного и честного отношения ко всем.

Конституции большинства зарубежных стран ограничивают предоставление налоговых льгот и привилегий. Они могут предоставляться только в исключительных случаях, обоснованно и в рамках закона. Так, согласно ст. 133 Конституции Испании, «налоговые льготы в рамках государственного налогообложения должны устанавливаться в соответствии с законом». Декларация прав человека и гражданина Франции закрепляет важную гарантию налогоплательщиков в области использования налогов: «Налог не может быть установлен иначе как в интересах общей пользы», а также право граждан на контроль за использованием налогов.

В Российской Федерации вопросы защиты прав налогоплательщика и ограничение привилегий закреплены в Налоговом кодексе РФ. При этом данный кодифицированный акт содержит как материальные, так и процессуальные нормы защиты прав налогоплательщика.

С тем, чтобы выразить своё отношение к налогоплательщикам, налоговые органы ряда стран создают так называемые хартии налогоплательщиков – документы, в которых в краткой форме перечисляются основные права и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов. С одной стороны, таким образом фиксируется намерение налоговых органов действовать согласно установленным принципам, с другой – такой документ выполняет, помимо организационной, функцию информирования налогоплательщика о его основных правах и в какой-то степени выполняет роль социальной рекламы. В целях расширения информационной базы для сравнения принципов законодательного регулирования взаимоотношений между государственной налоговой системой и субъектами налогообложения при проведении анализа перечень рассматриваемых государств был расширен за счёт включения в него ряда стран, унаследовавших отдельные принципы англосаксонской системы права (Великобритании, Австралии, ЮАР).

Наибольшее распространение хартии налогоплательщиков получили в странах общего права – Великобритании, США, Австралии, Канаде. Некоторые такие хартии, по существу, являются декларациями и умещаются на одной странице (ЮАР, Гонконг).

Можно выделить некоторые черты, общие для таких хартий: основные права налогоплательщиков: право на информацию; на содействие налоговых органов и на выражение своего мнения; право обжалования; право платить налог не больше положенного; право на определённость; право на неприкосновенность частной сферы; право на конфиденциальность и тайну предоставленной информации. Очевидно, что основным правам соответствуют и основные обязанности, среди них: обязанность честного поведения; обязанность сотрудничества с налоговыми органами; обязанность своевременно предоставлять точную информацию и документы; обязанность ведения необходимой документации; обязанность своевременной уплаты налогов.

Такие хартии представляются чем-то наподобие закона об отношениях налоговых органов с налогоплательщиками, содержащего как декларативные нормы, так и основные принципы, на которых основываются эти отношения.

Хартии восполняют «конституционные слабости» в сфере налогообложения, закрепляя основные принципы реализации налоговой обязанности и взаимоотношения налогоплательщиков и государства. Конституции практически всех стран закрепляют нормы, регулирующие обязанность уплачивать налоги и сборы, однако конституции разнятся по объёму данных норм: в конституциях одних государств закреплены лишь положения самого общего характера, имеющие отношение к налоговой обязанности, в конституциях других, преимущественно федеративных государств наряду с этим закреплено разграничение полномочий центральных властей и администраций территориальных образований в части установления и взимания налогов и сборов, в третьих налоговых норм достаточно много, в частности, в некоторых из основных законов определяются составы налогов и сборов и даже прописываются отдельные элементы их юридических конструкций.

Конституция Российской Федерации 1993 г. не содержит детализированных норм по вопросам налогообложения. В частности, установлено, что федеральные налоги и сборы относятся к предметам исключительного ведения Федерации (ст. 71), а общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации – к совместному ведению Федерации и её субъектов (ст. 72). Конституция обязывает каждого платить законно установленные налоги и сборы (ст. 57). Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют (ст. 57).

Таблица – Результаты сравнительно-правового анализа конституций зарубежных государств

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **США** | **Франция** | **Испания** | **Португалия** | **ФРГ** | **Бразилия** | **Греция** | **Канада** | **Швейцария** | **Россия** |
| **Форма правления** | Президентско-парламентская | Президентско-парламентская | Президентско-парламентская | Президентско-парламентская | Парламентская | Президентско-парламентская | Парламентская | Парламентская | Парламентская | Президентско-парламентская |
|  | Федеративное государство | Унитарное государство | Унитарное государство | Унитарное государство | Федеративное государство | Федеративное государство | Унитарное государство | Федеративное государство | Конфедерация | Федеративное государство |
| Сущность обязанности | + | + | + | + | + | + | + | + | + | - |
| Принципы реализации налоговой обязанности | + | + | + | + | - | + | + | + | + | + |
| Полномочия по установлению и введению налогов | Конгресс | - | - | Ассамблея Республики | Парламент | - | Парламент | Парламент | Частично установлены | Парламент |
| Гарантии прав налогоплательщиков | + | + | + | + | - | - | - | - | - | - |
| Наличие хартии налогоплательщика | + | - | - | - | - | - | - | + | - | - |

Главным преимуществом Конституции РФ является закрепление важных гарантий прав налогоплательщиков: законопроекты о введении и отмене налогов, освобождении от их уплаты могут быть внесены только при наличии заключения Правительства (ч. 3 ст. 104); принятые Государственной Думой налоговые законы подлежат обязательному рассмотрению в Совете Федерации (ст. 106).

Отсутствие в Конституции РФ, в отличие от конституций зарубежных стран, чётко сформулированной цели налогообложения позволяет государству проводить более гибкую бюджетную политику.

Однако существенным отличием Конституции РФ является краткое изложение и не вполне ясное конституционное оформление вопросов налогообложения.

В Конституции РФ отсутствует закрепление понятия и общих целей налогообложения, конституционных принципов налогообложения, гарантий прав налогоплательщика. Особенностью российского законодательства в области налогов и сборов является закрепление основных положений в кодифицированном акте – Налоговом кодексе РФ. Однако многие вопросы, закреплённые в конституциях зарубежных стран, не находят чёткого отражения и в данном акте, что свидетельствует о наличии пробелов законодательства в этой области, которые неоднократно приходилось восполнять Конституционному Суду РФ в своих решениях.

**Литература**

1. Конституция Российской Федерации от 12.12.1993 г. // СПС «КонсультантПлюс : комментарии законодательства».

2. Налоговый кодекс Российской Федерации (Ч. 1) от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс : комментарии законодательства».

3. Налоговый кодекс Российской Федерации (Ч. 2) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс : комментарии законодательства».

4. Конституция Российской Федерации : науч.-практич. комментарий / под ред. акад. Б. Н. Топорнина. – М. : Юристъ, 1997.

5. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации (частям первой и второй) / под ред. Р. Ф. Захаровой, C. B. Земляченко. – М., 2001. С. 38.

6. Конституции зарубежных стран : сб. / сост. В. Н. Дубровин. – М. : Юрлитинформ, 2000.

7. Соединённые Штаты Америки. Конституция и законодательство / под ред. О. А. Жидкова; пер. В. И. Лафитского. – М. : Прогресс, Универс, 1993

8. Паюшин, М. К. Конституционно-правовые основы реализации обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы в РФ : дис. ... канд. юрид. наук / М. К. Паюшин. – М., 2011. – 202 с.