

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ

Ю. А. Артемьева

ОСОБЕННОСТИ ПРАВОВОГО СТАТУСА НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

Аннотация: Исследуются проблемные аспекты правового статуса налогоплательщиков в Российской Федерации. Уточняется понятие налогоплательщика, обосновывается классификация налогоплательщиков в зависимости от их правового статуса. Предлагаются пути совершенствования законодательства, регламентирующего правовой статус налогоплательщиков.

Ключевые слова: налоги и налогообложение, налогоплательщик, правовой статус, классификация налогоплательщиков, налогообложение, гражданское законодательство, налоговое законодательство, субъекты налоговых правоотношений, налоговые правоотношения, налоги.

Эффективное обеспечение прав и свобод субъектов сфере налогообложения невозможно без соответствующих предпосылок. Общими предпосылками являются правовое государство и гражданское общество, а специальными (юридическими, нормативными) – законодательное закрепление прав, свобод и обязанностей, составляющих в своей совокупности правовой статус лиц, и являющихся первоочередной нормативной предпосылкой их реализации, охраны и защиты.

Значение категории правового статуса лица заключается в том, что он позволяет рассматривать права, свободы и обязанности лиц в целостном и системном единстве, учитывая их взаимообусловленность. Безусловно, реализация лицом определенных прав и свобод, предусматривает наличие у него и ряда обязанностей. Благодаря этому в обществе достигается компромисс, согласование интересов различных субъектов. Стабильность и нерушимость правового статуса имеют большое значение, как для отдельного лица, так и для общества в целом. Эта стабильность обеспечивается системой гарантий прав и свобод.

Вопросы правового статуса налогоплательщика рассматривались в работах В.А.Белова¹,

С.Г. Пепеляева² С.Е.Смирных³, С.С. Тропской⁴. В то же время исследованию особенностей правового статуса налогоплательщиков, включая его процессуальные права и обязанности, в целом уделяется недостаточное внимание.

Целью статьи является исследование особенностей правового статуса налогоплательщика, обоснование классификации налогоплательщиков в зависимости от их процессуального положения и подготовка предложений по совершенствованию законодательства, регламентирующего правовой статус налогоплательщиков.

Законодательное регулирование статуса налогоплательщика осуществляется с целью сбалансирования прав и обязанностей, возложенных на налогоплательщиков государством. Ведь любая неопределенность в статусе плательщика делает возможным злоупотребление со стороны органов государственной власти, которое может привести к ограничению его правосубъектности.

² Пепеляев С. Основы налогового права: Учебно-методическое пособие/Под ред. С.Г. Пепеляева.– М.: Инвест Фонд, 2000.— 496с.

³ Субъективные права налогоплательщиков в теории и на практике: С. Е. Смирных – Санкт-Петербург, Волтерс Клувер, 2009 г.- 170 с.

⁴ Правовой статус налогоплательщика - физического лица: С. С. Тропская – Москва, Издательство МГУ, 2009 г.- 224 с.

¹ Белов В.А. К вопросу о недобросовестности налогоплательщика. -М., 2006. – 96 с.

В Статье 19 НК РФ налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с Налоговым Кодексом возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы. В порядке, предусмотренном Кодексом, филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов по месту нахождения этих филиалов и иных обособленных подразделений⁵.

Государство, кроме властного принуждения, принимает меры к налаживанию партнерских отношений с налогоплательщиками, что является актуальным для надлежащего выполнения его фискальной функции, потому что основная часть денежных средств в бюджеты всех уровней платится добровольно.

При исследовании правовых основ защиты прав и законных интересов налогоплательщиков необходимым является анализ самого термина «налогоплательщик», уяснение значения правового статуса налогоплательщика как субъекта налогообложения.

Философским понятием «субъект» (от лат. *subjectum* - подлежащее) обозначают источник целенаправленной активности, носителя предметно практической деятельности, оценки и познания. Субъектом является в первую очередь индивид⁶. Но субъект – это не только индивид, но и коллектив, и социальная группа, класс, общество в целом. Такое определение философской категории «субъект» позволяет выделить главные признаки субъекта. Это – индивид или ассоциация индивидов, способных совершать действия, осознавать цель и последствия своей деятельности.

Собственно правовое определение понятия «субъект» невозможно без привязки его к понятию права, как системе общеобязательных норм, которые выражаются в законах и других признанных государством источниках, и являются общеобязательным критерием правомерного поведения. Сочетание двух терминов: общего для всех общественных наук

термина «субъект», и применяемого (по прямому назначению) преимущественно законодателями термина «право», характеризует участников правовых отношений, имеющих субъективные права и исполняющих юридические обязанности.

Своеобразным правовым средством включения субъектов налоговых отношений в сферу правового регулирования законодательства о налогах и сборах, по мнению Ю.А.Крохиной, является их налоговая правосубъектность⁷. Этот критерий применим как к налоговым органам, так и к налогоплательщикам. Следовательно, налогоплательщиками являются лица, характеризующиеся определенной налоговой правосубъектностью. Налоговый кодекс относит к числу налогоплательщиков физических и юридических лиц. Как субъекты налогового права налогоплательщиков характеризует потенциальная возможность быть участниками определенного правоотношения по поводу установления, введения или взимания налогов, осуществления налогового контроля или привлечения к налоговой ответственности⁸.

В теории налогового права существуют различные подходы к определению понятия плательщика налога. По мнению А. Брызгалина, налогоплательщиками являются субъекты налоговых отношений, на которых законом возложена обязанность платить налоги за счет собственных средств⁹. В то же время налогоплательщики имеют не только обязанности, но и права, например, право самостоятельного выбора вида налогового режима¹⁰. Следовательно, налогоплательщики – это субъекты налоговых правоотношений, на которых при наличии объекта налогообложения, возлагается определенный комплекс налоговых обязанностей и прав, установленных законодательством

Однако условия возникновения объекта налогообложения требуют конкретизации, потому что обязанности по уплате налогов у плательщика могут возникнуть и в том случае, если он передает объекты налогообложения или осуществляет

⁵ Налоговый кодекс Российской Федерации: (по состоянию на 1 октября 2009 г.). Части первая и вторая. - М.: Проспект; КНОРУС, 2009. - 688с.

⁶ Деркач А.А. (ред.) Акмеологический словарь PDF. Акмеологический словарь / Под ред А. А. Деркача. 2-е изд. - М.: РАГС, 2005. - 161с.

⁷ Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. Н23 д. ю. н., проф. Ю. А. Крохина. — 2-е изд., перераб. — М.: Норма, 2004. - С.226.

⁸ Там же. – С.221

⁹ Налоги и налоговое право: Учебное пособие/Под ред. А.В.Брызгалина. – М.: Аналитика-Пресс, 1997. – 600 с.

¹⁰ Захарова Р.Ф. Права налогоплательщиков по новому законодательству. М., 1993. -76 с.

деятельность, являющуюся объектом налогообложения¹¹. Считаем, что необходимо более детально исследовать условия, при которых он приобретает статус плательщика налога. Прежде всего, на него согласно законодательству должна быть возложена обязанность платить налоги, сборы и обязательные платежи, которые могут возникнуть при нескольких условиях: физическое или юридическое лицо получило прибыль или доход. Обязательство уплаты налогов при таких условиях возникает для юридического лица, осуществляющую деятельность, направленную на получение прибыли как на территории РФ, так и за ее пределами, а также при получении доходов с источником происхождения в РФ. Физическое лицо становится налогоплательщиком в случае получения доходов с источником их происхождения в РФ, или иностранных доходов; а если лицо является нерезидентом, тогда в случае получения доходов с источником их происхождения на территории РФ¹². Но существуют определенные отличия между этими двумя категориями плательщиков, ведь если условием для налогообложения юридических лиц является осуществление хозяйственной деятельности с целью получения прибыли, то для физических лиц это условие не является обязательным. Для физических лиц обязательство уплаты налогов возникает в том случае, когда физическому лицу принадлежит право собственности на имущество, являющееся объектом налогообложения или, если это лицо получило наследство или подарки от лиц не первой степени родства¹³.

За регистрацию транспортного средства платят и юридические и физические лица, которые осуществляют первую регистрацию в РФ такого средства. Законодательством предусмотрено, что владельцы земельных участков платят земельный налог.

Налогоплательщиками и плательщиками сборов являются, таким образом, физические и юридические лица:

¹¹ Обеспечение исполнения обязанности по уплате по уплате налогов и сборов: Е. У. Латыпова — Москва, Юриспруденция, 2006 г.- 128 с.

¹² Присягина Г.Н. Налоги на имущество физических лиц // Гражданин и право. - М.: Новая правовая культура, 2001, №11. - С. 60-65

¹³ Некоторые финансово-правовые аспекты налогообложения физических лиц в Российской Федерации (На примере налога на имущество физических лиц). Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Зарецкая А.С. - М., 2004. - 206 с.

являющиеся владельцами объектов жилой недвижимости, в том числе нерезиденты;

осуществляющие юридически значимые действия, то есть: осуществление нотариальных действий (удостоверение договоров отчуждения подвижного и недвижимого имущества, оформления наследства, принятия подарков, нотариальное удостоверение договоров залога, аренды недвижимости и др.)¹⁴. При совершении выше указанных действий налогоплательщики должны платить государственную пошлину.

Наряду с понятием налогоплательщика в юридической литературе используется понятие субъекта налоговых правоотношений, которое является более широким, и включает в себя не только налогоплательщиков, но и налоговые органы. То есть, субъектами налоговых правоотношений могут быть все стороны, принимающие участие в процессе взимания налогов с последующим их перераспределением на выполнение государством возложенных на него функций по социальному обеспечению, а именно: налогоплательщики, налоговые органы и государство.

Налоговый орган является субъектом налоговых правоотношений, потому что он находится в постоянном взаимодействии с налогоплательщиками, выражает государственную волю в пределах предоставленной ему компетенции, в части соблюдения налогового законодательства, правильности исчисления, и своевременности уплаты налогов и сборов (обязательных платежей) в бюджеты и государственные целевые фонды; предоставляет разъяснение законодательства по вопросам налогообложения налогоплательщикам; способствует предотвращению преступлений и других правонарушений.

Государство (в лице органов государственной власти и территориальных обществ) является субъектом налоговых правоотношений, потому что устанавливает перечень налогов, утверждает порядок их взимания. Государство является владельцем государственных средств, поступающих от налогов, сборов и обязательных платежей с последующим их перераспределением в соответствии с законодательством. Поэтому считаем, что при определении термина «налогоплательщик», необходимо конкретизировать круг налогоплательщиков, а не

¹⁴ Правовое регулирование налогообложения имущества физических лиц. Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.12 / Разгильдиева М.Б. - Саратов, 1998. - 204 с.

связывать определение этого термина с субъектом налоговых правоотношений, потому, что это значительно более широкое понятие.

Безусловно, налогоплательщики согласно НК РФ – это лица, на которых возложена обязанность платить налоги и другие обязательные платежи. Но такое определение не является совершенным, потому что оно предусматривает лишь обязанности плательщика платить налоги, не акцентируя внимание на его правах, например, на праве выбора по своему усмотрению вида налогового режима.

Плательщиками налогов являются как юридические лица, их филиалы, отделения, другие отделенные подразделения, не имеющие статус юридического лица, так и физические лица, имеющие статус субъектов индивидуального предпринимателя, или не имеющие такого статуса, на которых в соответствии с законодательством возложена обязанность удерживать и/или платить налоги и сборы (обязательные платежи), пеню и штрафные санкции.

Это определение является более широким, и учитывающим статус лица, но тоже требует внесения коррективов. Если в определении утверждается обязанность удерживать налоги, то следует остановиться на такой категории, как налоговые агенты, то есть лица, на которого законодательством возложена обязанность насчитывать, удерживать и платить налоги в бюджет от имени и за счет плательщика налога, юридическое или физическое лицо, не будучи налоговым агентом, не может удерживать налог с другого лица¹⁵.

Учтя все выше названные признаки, которые могут характеризовать понятие плательщика налога, попробуем дать собственное определение.

Налогоплательщики и плательщики сборов (обязательных платежей) – юридические лица (предприятия, организации, учреждения, хозяйственные общества), независимо от размера, формы собственности и организационно-правовой формы хозяйствования; филиалы, отделенные подразделения и представительства, которые не имеют статуса юридического лица, как резиденты, так и нерезиденты, а также физические лица, физические лица – субъекты предпринимательской деятельности (резиденты и нерезиденты), имеющие налоговые

права и обязанности, установленные законодательством по начислению и уплате налогов при наличии у них объекта налогообложения”.

Такое определение правового статуса налогоплательщиков учитывает резидентный подход, уточняет статус плательщиков в зависимости от размера предприятия и организационно-правовой формы предпринимательской деятельности, от чего могут зависеть условия и режим налогообложения.

Анализ правового статуса налогоплательщиков показывает, что они обладают рядом основных и факультативных признаков резидентства. К основным признакам резидентства относятся: а) налоговое резидентство, имеющее в своей основе так называемый тест физического присутствия лица на территории государства; б) осуществление экономической деятельности и получение доходов из источников в государстве; в) наличие в собственности имущества, подлежащего налогообложению; г) осуществление на территории государства операций или действий, подлежащих налогообложению; д) участие в отношениях, одним из условий которых является уплата пошлины или сбора.

Наряду с основными признаками резидентства должны определяться и факультативные признаки, в частности: а) место постоянного жительства; б) принцип гражданства; в) место осуществления предпринимательской деятельности; г) фактическое местожительство.

Физическое лицо (гражданин РФ, иностранец, лицо без гражданства) или юридическое лицо, которых в западном праве часто именуют «частными лицами», являются обязательными участниками налогового процесса. В процессуальном значении можно выделить такие категории частных лиц:

1) лицо, которое обращается в административный орган с заявлением

в том числе за получением административной услуги в сфере налогообложения (заявитель);

2) лицо, в отношении которого принимается акт по инициативе административного органа, в том числе в порядке осуществления контрольных полномочий (адресат);

3) лицо, которое вступает в административную процедуру по собственной инициативе или привлекается по инициативе административного органа, поскольку решение по делу может повлиять на его права или законные интересы (заинтересованное лицо);

¹⁵ Рагозина, И. Проблемы уголовной ответственности за неисполнение обязанностей налогового агента / И. Рагозина // Уголовное право. 2006. - №2. -С. 69-71.

4) лицо, которое обращается в административный орган с жалобой на решение, действия и бездействие административного органа (жалобщик);

5) лицо, которое обращается в суд с иском на решение, действия и бездействие административного органа (истец).

Применяемое понятие «налогоплательщик» и используемое в литературе понятие «субъект налогообложения» имеют достаточно одностороннее содержание, «поскольку включают в себя лишь обязанность по уплате налога¹⁶. При этом хозяйственная деятельность, благодаря которой этот налог платится, приобретает второстепенное значение и в реальной жизни полностью игнорируется». Это является главной проблемой, с которой связаны все остальные¹⁷. «Поэтому полностью логичным является то, что определение правового статуса налогоплательщиков нуждается во включении дополнительных составляющих о порядке и условиях уплаты налогов, предусматривающих наличие защиты прав налогоплательщиков и гарантий осуществления ими эффективной экономической деятельности». Следовательно, вполне обоснованным является определение налогоплательщика как юридического или физического лица, являющегося

субъектом экономической деятельности, на которого действующим законодательством возложена обязанность по уплате налогов и сборов.

Выводы. Исследование научных подходов к определению правового статуса налогоплательщиков предоставило возможность установить их неполноту. Обосновано, что нормы действующего Налогового кодекса, предоставляющие нормативное определение налогоплательщиков, являются очень суженными и не учитывают в полной мере нормы гражданского законодательства в части конкретизации возникновения условий для занятия предпринимательской деятельностью и права приобретать статус налогоплательщиков физических лиц – субъектов предпринимательской деятельности. Изучение теоретических положений, которые нашли свое отражение в трудах ведущих специалистов, предоставило возможность выделить ряд недостатков в подходах к определению статуса налогоплательщиков, и предложить собственное определение с учетом резидентного подхода, и уточнить статус налогоплательщиков в зависимости от статуса лица и организационно-правовой формы предпринимательской деятельности.

Библиография:

1. Белов В.А. К вопросу о недобросовестности налогоплательщика. -М., 2006. – 96 с.
2. Пепеляев С. Основы налогового права: Учебно-методическое пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева.– М.: Инвест Фонд, 2000.– 496с.
3. Субъективные права налогоплательщиков в теории и на практике: С. Е. Смирных – Санкт-Петербург, Волтерс Клувер, 2009 г.– 170 с.
4. Правовой статус налогоплательщика - физического лица: С. С. Тропская – Москва, Издательство МГУ, 2009 г.– 224 с.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации: (по состоянию на 1 октября 2009 г.). Части первая и вторая. - М.: Проспект; КНОРУС, 2009. – 688с.
6. Деркач А.А. (ред.) Акмеологический словарь / Под ред А. А. Деркача. 2-е изд. - М.: РАГС, 2005. - 161с.
7. Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. НЗЗ д. ю. н., проф. Ю. А. Крохина. — 2-е изд., перераб. — М.: Норма, 2004. – 720 с..

¹⁶ Евтушенко В.Ф. К вопросу о соотношении категорий «субъект налогового права» и «субъект налогового правоотношения» // Финансовое право. – 2005.– №4.– С.12-17.

¹⁷ Сокол Л.И. Документы, определяющие статус юридического лица // Налоги: газета. – 2009. — №7.

8. Налоги и налоговое право: Учебное пособие/Под ред. А.В.Брызгалина. – М.: Аналитика-Пресс, 1997. – 600 с.
9. Захарова Р.Ф. Права налогоплательщиков по новому законодательству. М., 1993. – 76 с.
10. Обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов: Е. У. Латыпова — Москва, Юриспруденция, 2006. – 128 с.
11. Присягина Г.Н. Налоги на имущество физических лиц // Гражданин и право. - М.: Новая правовая культура, 2001, №11. - С. 60-65
12. Некоторые финансово-правовые аспекты налогообложения физических лиц в Российской Федерации (На примере налога на имущество физических лиц). Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Зарецкая А.С. – М., 2004. – 206 с.
13. Правовое регулирование налогообложения имущества физических лиц. Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.12 / Разгильдиева М.Б. - Саратов, 1998. – 204 с.
14. Рагозина, И. Проблемы уголовной ответственности за неисполнение обязанностей налогового агента / И. Рагозина // Уголовное право. 2006. - №2. – С. 69-71.
15. Евтушенко В.Ф. К вопросу о соотношении категорий «субъект налогового права» и «субъект налогового правоотношения» // Финансовое право. – 2005.– №4.– С.12-17.
16. Сокол Л.И. Документы, определяющие статус юридического лица // Налоги: газета. – 2009. – №7.– С.1

References (transliteration):

1. Belov V.A. K voprosu o nedobrosovestnosti nalogoplatel'wika. -M., 2006. – 96 s.
2. Pepeljaev S. Osnovy nalogovogo prava: Uchebno-metodicheskoe posobie / Pod red. S.G. Pepeljaeva.– М.: Invest Fond, 2000.– 496s.
3. Sub#ektivnye prava nalogoplatel'wikov v teorii i na praktike: S. E. Smirnyh – Sankt-Peterburg, Volters Kluver, 2009 g.– 170 s.
4. Pravovoj status nalogoplatel'wika - fizicheskogo lica: S. S. Tropskaja – Moskva, Izdatel'stvo MGU, 2009 g.– 224 s.
5. Nalogovyj kodeks Rossijskoj Federacii: (po sostojaniju na 1 oktjabrja 2009 g.). Chasti pervaja i vtoraja. - М.: Prospekt; KNORUS, 2009. – 688s.
6. Derkach A.A. (red.) Akmeologicheskij slovar' / Pod red A. A. Derkacha. 2-e izd. - М.: RAGS, 2005. - 161s.
7. Nalogovoe pravo Rossii: Uchebnik dlja vuzov / Otv. red. N23 d. ju. n., prof. Ju. A. Krohina. — 2-e izd., pererab. — М.: Norma, 2004. – 720 s..
8. Nalogi i nalogovoe pravo: Uchebnoe posobie/Под ред. А.В.Брызгалина. – М.: Аналитика-Пресс, 1997. – 600 с.
9. Zaharova R.F. Prava nalogoplatel'wikov po novomu zakonodatel'stvu. М., 1993. – 76 с.
10. Obespechenie ispolnenija objazannosti po uplate po uplate nalogov i sborov: E. U. Latypova — Moskva, Jurisprudencija, 2006. – 128 s.
11. Prisyagina G.N. Nalogi na imuwestvo fizicheskikh lic // Grazhdanin i pravo. - М.: Novaja pravovaja kul'tura, 2001, №11. - S. 60-65
12. Nekotorye finansovo-pravovye aspekty nalogoblozhenija fizicheskikh lic v Rossijskoj Federacii (Na primere naloga na imuwestvo fizicheskikh lic). Dis. ... kand. jurid. nauk: 12.00.14 / Zareckaja A.S. – М., 2004. – 206 с.
13. Pravovoe regulirovanie nalogoblozhenija imuwestva fizicheskikh lic. Dis. ... kand. jurid. nauk: 12.00.12 / Razgil'dieva M.B. - Saratov, 1998. – 204 с.
14. Ragozina, I. Problemy ugolovnoj otvetstvennosti za neispolnenie objazannostej nalogovogo agenta / I. Ragozina // Ugolovnoe pravo. 2006. - №2. – S. 69-71.
15. Evtushenko V.F. K voprosu o sootnoshenii kategorij «sub#ekt nalogovogo prava» i «sub#ekt nalogovogo pravootnoshenija» // Finansovoe pravo. – 2005.– №4.– S.12-17.
16. Sokol L.I. Dokumenty, opredeljavuie status juridicheskogo lica // Nalogi: gazeta. – 2009. – №7.– С.1