

АДМИНИСТРАТИВНОЕ ПРАВО, АДМИНИСТРАТИВНЫЙ ПРОЦЕСС

УДК 347.73:336.2

DOI: 10.19073/2658-7602-2019-16-2-228-233

СУБЪЕКТЫ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ

БУРНЫШЕВА Лариса Витальевна*✉ lorabu@mail.ru

Ул. Короленко, 12, Омск, 644010, Россия

ЛЬВОВА Ирина Георгиевна[^]✉ lig37@yandex.ru

Ул. Короленко, 12, Омск, 644010, Россия

Аннотация. В статье рассматриваются вопросы, связанные с классификацией и отдельными аспектами правового статуса субъектов налоговых правоотношений, сравниваются понятия «субъекты налогового права», «субъекты налоговых правоотношений», «участники налоговых правоотношений». Проводится анализ различных классификаций субъектов налоговых правоотношений с более подробным изучением классификации по способу нормативной определенности. Детализируется состав субъектов, зафиксированных налоговым законодательством, и субъектов, не включенных в перечень участников налоговых правоотношений, определенных ст. 9 Налогового кодекса Российской Федерации. В результате проведенного исследования предлагаются меры по совершенствованию налогового законодательства.

Ключевые слова: публичные и частные субъекты налоговых правоотношений, налогоплательщики, налоговые агенты, налоговые органы, таможенные органы, органы власти, банки, субъекты, способствующие осуществлению налогового контроля.

Subjects of Tax Legal Relations

Burnysheva Larisa V.**✉ lorabu@mail.ru

12 Korolenko st., Omsk, 644010, Russia

Lvova Irina G.^{^^}✉ lig37@yandex.ru

12 Korolenko st., Omsk, 644010, Russia

Abstract. The article deals with issues related to classification and certain aspects of the legal status of subjects of tax legal relations, the concepts of “subjects of tax law”, “subjects of tax legal relations”, “participants in tax legal relations” are compared. The analysis of various classifications of subjects of tax legal relations is carried out with a more detailed study of classification by the method of normative certainty. The composition of the subjects fixed by the tax legislation and subjects not included in the list of participants in tax legal relations,

* Старший преподаватель кафедры административного и финансового права Омской юридической академии.

[^] Старший преподаватель кафедры административного и финансового права Омской юридической академии.

** Senior Lecturer of the Department of Administrative and Financial Law at Omsk Law Academy.

^{^^} Senior Lecturer of the Department of Administrative and Financial Law at Omsk Law Academy.

as defined in Article 9 of the Tax Code of the Russian Federation, is detailed. As a result of the study, measures are proposed to improve tax legislation.

Keywords: public and private subjects of tax legal relations, taxpayers, tax agents, tax authorities, customs authorities, authorities, banks, entities that facilitate the implementation of tax control.

Размышления о субъектах налоговых правоотношений начнем с нормативно-правовой регламентации этого понятия. Статья 9 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) озаглавлена «Участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах» и содержит следующий перечень таких участников: 1) организации и физические лица, признаваемые налогоплательщиками, плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов; 2) организации и физические лица, признаваемые налоговыми агентами; 3) налоговые органы; 4) таможенные органы. Вместе с тем ученые-правоведы используют понятия «субъекты налогового права», «субъекты налоговых правоотношений», «участники налоговых правоотношений», различивая их.

По мнению Ю. А. Крохиной, «субъект налогового права становится участником налогового правоотношения посредством воплощения предписаний налогово-правовых норм в жизнь, т. е. путем правореализации» [4, с. 107]. Такого же мнения придерживается Д. В. Тютин: «Субъект правоотношения – более узкая категория, чем субъект права. Субъекты правоотношений – персонально индивидуализированные лица, участвующие в конкретном правоотношении. Не все субъекты права на практике становятся субъектами правоотношений» [9, с. 78]. А. В. Демин, не выделяя понятия «субъект налогового правоотношения», сравнивает понятия «субъект налогового права» и «участник налогового правоотношения», делая вывод, что «эти категории соотносятся как целое и часть (общее и частное): участник налогового правоотношения всегда выступает субъектом налогового права, поскольку обладает соответствующей правосубъектностью; но не всякий субъект налогового права является участником конкретного налогового правоотношения» [3, с. 115]. Не углубляясь в полемику, можно согласиться с утверждением, что «понятие “участник отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах РФ” выполняет функцию понятия “субъекты налогового права”. Поскольку

различия между “субъектом права” и “субъектом правоотношения” лишь в степени конкретизации лица» [8, с. 36–40].

Вернемся к перечню субъектов налоговых правоотношений, закрепленному ст. 9 НК РФ. На протяжении многих лет в научной литературе неоднократно отмечалось, что обозначенный перечень не является полным. При этом некоторые авторы полагают, что в число участников должны быть включены представительные органы РФ, а также финансовые органы [2, с. 100]. Многие дополняют этот перечень таким субъектом с особым правовым статусом, как банки [4, с. 106; 5, с. 50; 9, с. 80]. Кроме того, очевидным считается отнесение к субъектам налоговых правоотношений тех, кто предоставляет информацию налоговым органам (органы Росреестра, МВД, юстиции, нотариусов, адвокатов и т. д.), а также тех, кто способствует контрольной деятельности налоговых органов (контрагенты налогоплательщика, эксперты, специалисты, переводчики, понятые и т. д.) [3, с. 115; 4, с. 105; 9, с. 78].

Очевидно, что классифицировать субъекты налоговых правоотношений можно по разным основаниям. Ю. А. Крохина предлагает три варианта:

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

2. По характеру фискального интереса:
а) частные субъекты; б) 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 [4, с. 104].

Нужно отметить, что авторы чаще прибегают к классификации по признаку фискального интереса, делая всех субъектов налоговых правоотношений на частные и публичные [3, с. 93].

Кроме того, можно было бы по аналогии с административным правом разделить субъекты налоговых правоотношений на индивидуальные и коллективные, отнеся к первой группе физических лиц, а ко второй – органы государственной власти и организации. Но в таком случае в первую группу попадут физические лица, которые могут быть налогоплательщиками, контрагентами налогоплательщиков, налоговыми агентами, свидетелями, переводчиками, специалистами и т. д. Во второй группе окажутся налоговые органы, таможенные органы, финансовые органы, органы внутренних дел, органы юстиции, адвокатские палаты, банки, а также организации различных правовых форм, которые в налоговых правоотношениях могут выступать как налогоплательщиками, так и налоговыми агентами и контрагентами налогоплательщиков. Несомненно, для налогового права такая классификация субъектов налоговых правоотношений не является актуальной. Большой интерес представляет классификация субъектов по способу нормативной определенности. Попробуем детально разобраться с субъектами, перечисленными в ст. 9 НК РФ, а также с теми, которые законодатель не упомянул.

Итак, *первая группа* – организации и физические лица, признаваемые налогоплательщиками, плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов, состоит из двух подгрупп:

1. Организации, которые в соответствии со ст. 11 НК РФ определены как: российские организации; иностранные юридические лица; компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств; международные организации; филиалы и представительства иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации.

2. Физические лица, которые в соответствии со ст. 11 НК РФ определены как: граждане Российской Федерации; иностранные граждане; лица без гражданства.

Анализируя состав первой подгруппы, нужно отметить, что организации являются потенциальными налогоплательщиками с момента внесения данных о них в Единый государственный реестр юридических лиц, при этом не имеют

значения ни форма собственности организации, ни организационно-правовая форма, ни вид деятельности.

Особым статусом наделены крупнейшие налогоплательщики, отнесение организаций к этой категории происходит на основании приказа ФНС России от 16 мая 2007 г. № ММ-3-06/308@, критериями служат показатели выручки, объем федеральных налогов и размер активов за три года¹. Крупнейшие налогоплательщики не имеют специальных преимуществ в уплате налогов, но для них предусмотрены особые правила постановки на учет в налоговых органах на федеральном или региональном уровне и особые правила осуществления налогового контроля. Так, пункт 1 ст. 105.19 НК РФ предоставляет право крупнейшим налогоплательщикам обратиться в налоговый орган с заявлением о заключении соглашения о ценообразовании для целей налогообложения, что в соответствии с п. 2 ст. 105.23 НК РФ может избавить их от дальнейшего специализированного налогового контроля. Такой статус позволяет одним авторам выделять крупнейших налогоплательщиков как особую разновидность организаций [9, с. 83], а другим – как особый субъект налогового администрирования [5, с. 45].

К особым субъектам можно отнести и консолидированную группу налогоплательщиков (далее – КГН), в которую могут на договорной основе объединяться определенные организации, соответствующие требованиям ст. 25.2 НК РФ, в целях исчисления налога на прибыль с учетом совокупного финансового результата деятельности участников группы. По мнению Д. В. Винницкого, «хотя права и обязанности от имени консолидированной группы налогоплательщиков и реализует лишь один из ее участников – ответственный участник, сама конструкция налоговой консолидации предполагает признание особо сложного коллективного субъекта в качестве группы, которой и вменяются определенные права и обязанности и по отношению к которой определяется совокупный финансовый результат в целях взимания налога на прибыль» [2, с. 100]. По мнению Д. В. Тютина, КГН не является самостоятельным субъектом налогового права ввиду того, что в таком добровольном объединении организаций лишь перераспределяются права и обязанности участников [9, с. 85]. Тем не менее

¹ Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

для подобных субъектов предусмотрен не только особый порядок создания, особый порядок определения налога на прибыль, но и особый порядок взыскания задолженности (пп. 7, 11 ст. 46; п. 11 ст. 47 НК РФ) и ответственности за совершение налогового правонарушения (ст. 122.1 НК РФ).

Особый порядок налогообложения предусмотрен в ст. 25.7 НК РФ для оператора нового морского месторождения углеводородного сырья и в ст. 25.9 НК РФ для участника регионального инвестиционного проекта, которых тоже можно назвать особыми субъектами налоговых правоотношений. Помимо особых прав и обязанностей для этих двух групп специальными статьями предусмотрена ответственность за совершение налогового правонарушения (п. 2 ст. 119, ст. 119.2 НК РФ)

Помимо этого, в целях повышения эффективности налогового контроля с 2015 г. в законодательстве появились новые понятия: «контролируемые иностранные компании» и «контролирующие лица» (ст. 25.13 НК РФ).

Вторая подгруппа налогоплательщиков – физические лица – весьма разнообразна. Если классифицировать данных физических лиц в зависимости от того, на кого возложена обязанность по исчислению и уплате налога, то можно получить три основные группы:

1. Наемные работники. В данном случае предполагается обязанность по уплате налога на доходы физических лиц, который для них является одним из основных налогов. В этом варианте наемные работники, являясь налогоплательщиками, по сути, находятся в пассивном состоянии в смысле исполнения налоговой обязанности, поскольку обязанность по исчислению, удержанию налога и перечислению его в бюджет возложена на работодателя, являющегося налоговым агентом. За неисполнение обязанностей налогового агента ст. 123 НК РФ предусмотрена ответственность.

2. Индивидуальные предприниматели. Обязаны исчислять налоги и перечислять их в бюджет самостоятельно. За нарушения в исчислении налогов ст.ст. 120 и 122 НК РФ предусмотрена ответственность. Если предприниматель привлекает в своей деятельности наемных работников, он также выступает в роли налогового агента. Индивидуальные предприниматели относятся к числу так называемых самозанятых лиц, к ним относятся также адвокаты, нотариусы, лица, занимающиеся частной практикой,

для которых предусмотрен повышенный объем обязанностей и особый порядок постановки на учет (ст.ст. 83, 85 НК РФ). Недоработкой законодательства является то, что ст. 11 НК РФ, давая определение индивидуального предпринимателя, не выделяет адвокатов и нотариусов в отдельную категорию лиц, но подп. 5 п. 1 ст. 23 и ст. 227 НК РФ содержат особенности для этих категорий. Хотя во многом правовой статус этих лиц совпадает с индивидуальными предпринимателями, все же набор обязанностей у них шире, а преимуществ в налогообложении меньше, поэтому можно говорить об их особом правовом статусе.

3. Собственники движимого и недвижимого имущества, уплачивающие транспортный налог, земельный налог и налог на имущество физических лиц. Они сами его не исчисляют, а значит, ответственности за неправильное исчисление не несут. Обязанность по исчислению налога возложена в данном случае на налоговые органы (п. 6 ст. 58 НК РФ).

Кроме того, все налогоплательщики (организации и физические лица) в настоящее время могут быть разделены на две группы – резиденты и нерезиденты. Но статус резидентства для физических лиц зависит не от гражданства, а от времени пребывания на территории РФ – не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев (ст. 207 НК РФ). Для организаций понятие резидентства актуально лишь для уплаты налога на прибыль. Так, в соответствии со ст. 246.2 НК РФ налоговыми резидентами признаются следующие организации: 1) российские организации; 2) иностранные организации, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации в соответствии с международным договором по вопросам налогообложения, – для целей применения этого международного договора; 3) иностранные организации, местом фактического управления которыми является Российская Федерация, если иное не предусмотрено международным договором по вопросам налогообложения.

Вторая группа субъектов, включенных в перечень ст. 9 НК РФ, – налоговые агенты, основными обязанностями которых являются исчисление, удержание налога у налогоплательщиков и перечисление его в бюджет. Второй частью НК РФ такая обязанность предусмотрена только по трем федеральным налогам: на добавленную стоимость, на доходы физических лиц

и на прибыль организаций. Налоговыми агентами могут быть как организации, так и индивидуальные предприниматели.

Полномочия налоговых органов, включенных в *третью группу* субъектов, очень широки и разнообразны. Помимо контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, соблюдением валютного законодательства, проведением лотерей, соблюдением требований к контрольно-кассовой технике и т. д., к ним относятся выдача отдельных видов лицензий, государственная регистрация юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, представление в соответствии с законодательством РФ о банкротстве интересов Российской Федерации по обязательным платежам и прочее.

Полномочия таможенных органов, относящихся к *четвертой группе* субъектов, ограничены контролем за исчислением двух косвенных налогов (НДС и акцизов) при перемещении товаров через таможенную границу Таможенного союза.

Проанализировав, какие еще субъекты налоговых правоотношений не зафиксированы налоговым законодательством, можно составить следующий перечень:

1. Законодательные органы власти, принимающие нормативные правовые акты налогового законодательства.

2. Органы исполнительной власти, к которым, помимо налоговых и таможенных, относятся: а) финансовые органы (полномочия определены ст. 34.2 НК РФ); б) органы внутренних дел и следственные органы (полномочия в ст. 36 НК РФ); в) судебные приставы-исполнители, исполняющие решения налоговых органов и судов в части взыскания задолженности по налогам и сборам (п. 4 ст. 47 НК РФ).

3. Банки, не только выполняющие роль налогоплательщиков или налоговых агентов, но и играющие роль «третьих лиц, способствующих взиманию налогов и сборов» [1, с. 83]. Основной обязанностью банков в этой роли в соответствии со ст. 60 НК РФ является исполнение поручений налогоплательщиков и налоговых органов по перечислению налогов в бюджет. Помимо этого, банки согласно ст. 86 НК РФ обязаны предоставлять информацию в налоговые органы об открытии (закрытии) счетов налогоплательщиков в течение трех дней, по запросу налоговых органов должны предоставлять информацию об остатках денежных средств на сче-

тах, вкладах (депозитах) и выписки по операциям на счетах. По мнению С. Г. Пепеляева, «банк действует как представитель публичных интересов государства, принимающий от плательщика исполнение публичной обязанности уплаты налога» [6, с. 2]. Ввиду вышеизложенного, банки могут быть отнесены к особым субъектам налоговых правоотношений. За невыполнение возложенных на них НК РФ обязанностей банки несут ответственность, определенную п. 18 НК РФ. При этом, анализируя судебную практику, некоторые авторы отмечают недостаточно ясно сформулированные нормы НК РФ относительно деятельности банков [7, с. 43].

4. Прочие субъекты, способствующие осуществлению налогового контроля, которых в зависимости от возложенных на них обязанностей можно разделить на две группы:

а) субъекты, обязанные предоставлять информацию налоговым органам на стадии предварительного налогового контроля, связанной с постановкой на учет. Перечень их обширен, в соответствии со ст. 86 НК РФ сюда могут быть включены органы, осуществляющие: регистрацию лиц по месту жительства (месту пребывания); регистрацию актов гражданского состояния физических лиц; государственный кадастровый учет и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество; регистрацию транспортных средств и т. д. Нужно отметить, что за невыполнение возложенных на этих лиц НК РФ обязанностей они несут ответственность, установленную ст. 129.1 НК РФ;

б) субъекты, способствующие осуществлению текущего и последующего налогового контроля, в частности привлекаемые налоговыми органами в процессе проведения камеральных и выездных налоговых проверок свидетели (ст. 90 НК РФ), эксперты (ст. 95 НК РФ), специалисты (ст. 96 НК РФ), переводчики (ст. 97 НК РФ), а также контрагенты налогоплательщика (ст. 93.1 НК РФ). Для этой категории субъектов ст. 129 НК РФ предусмотрена ответственность за невыполнение возложенных на них НК РФ обязанностей.

Подводя итоги, нужно отметить, что, во-первых, почти в каждой группе субъектов есть субъекты с особым правовым статусом, что позволяет подразделять их на общие и особые. Во-вторых, в ст. 9 НК РФ необходимо внести изменения, дополнив перечень участников налоговых правоотношений вышеперечисленными

субъектами. В-третьих, правовой статус банков как особых субъектов налоговых правоотношений также требует детальной доработки, систематизации. Логичным завершением этого процесса было бы включение в НК РФ отдельной главы, определяющей статус банков.

Список литературы

1. Брызгалин А. В. Ответственность банков за нарушения в сфере налоговых правоотношений // *Налоги и финансовое право*. 2011. № 11. С. 83–197.
2. Винницкий Д. В. *Налоговое право* : учебник для бакалавров. 2-е изд. М. : Юрайт, 2018. 360 с.
3. Демин А. В. *Налоговое право России* : учеб. пособие. Красноярск : РУМЦ ЮО, 2006. 329 с.
4. Крохина Ю. А. *Налоговое право* : учебник для бакалавров. 6-е изд., перераб. и доп. М. : Юрайт, 2013. 495 с.
5. *Налоговое администрирование* : учеб. пособие / под ред. Л. И. Гончаренко. М. : КНОРУС, 2009. 448 с.
6. *Налоговое право* : учебник для вузов / под ред. С. Г. Пепеляева. М. : Альпина Паблшер, 2015. 796 с.
7. Попов В. В. Об отдельных аспектах налогово-правового статуса банков // *Банковское право*. 2013. № 6. С. 42–46.
8. Разгильдиева М. Б., Швец А. В. Участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах: проблемы теории и нормативно-правового закрепления // *Налоги*. 2014. № 2. С. 36–40.
9. Тютин Д. В. *Налоговое право: курс лекций*. М. : Гросс Медиа, 2018. 1672 с.

References

1. Bryzgalin A. V. *Otvetstvennost' bankov za narusheniya v sfere nalogovykh pravootnoshenii* [Responsibility of Banks for Violations in the Sphere of Tax Legal Relations]. *Nalogi i finansovoe pravo – Tax and Financial Law*, 2011, no. 11, pp. 83–197.
2. Vinnitskii D. V. *Nalogovoe pravo* [Tax Law]. 2nd ed. Moscow, Yurait Publ., 2018. 360 p.
3. Demin A. V. *Nalogovoe pravo Rossii* [Tax Law of Russia]. Krasnoyarsk, Regional Educational and Methodical Center of Legal Education Publ., 2006. 329 p.
4. Krokhina Yu. A. *Nalogovoe pravo* [Tax Law]. 6th ed. Moscow, Yurait Publ., 2013. 495 p.
5. Goncharenko L. I. (Ed.) *Nalogovoe administrirovanie* [Tax Administration]. Moscow, Knorus Publ., 2009. 448 p.
6. Pepelyaev S. G. (Ed.) *Nalogovoe pravo* [Tax Law]. Moscow, Al'pina Pablisher, 2015. 796 p.
7. Popov V. V. *Ob otidel'nykh aspektakh nalogovo-pravovogo statusa bankov* [About Separate Aspects of the Tax and Legal Status of Banks]. *Bankovskoe pravo – Banking Law*, 2013, no. 6, pp. 42–46.
8. Razgil'dieva M. B., Shvets A. V. *Uchastniki otnoshenii, reguliruemykh zakonodatel'stvom o nalogakh i sborakh: problemy teorii i normativno-pravovogo zakrepleniya* [Participants in Relations Regulated by Legislation on Taxes and Fees: Problems of Theory and Regulatory Support]. *Nalogi – Taxes*, 2014, no. 2, pp. 36–40.
9. Tyutin D. V. *Nalogovoe pravo* [Tax Law]. Moscow, Gross Media Publ., 2018. 1672 p.