

УДК 347.73

ОСОБЕННОСТИ ПРАВОСУБЪЕКТНОСТИ
НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА

А. В. Красюков

Воронежский государственный университет

Поступила в редакцию 8 апреля 2015 г.

Аннотация: статья посвящена анализу правосубъектности налогоплательщика. Анализируются правоспособность и дееспособность физических лиц и организаций на основе заключения о производном характере налоговой правосубъектности налогоплательщика. Уделяется особое внимание новым формам участия налогоплательщика в налоговых отношениях.

Ключевые слова: налог, субъект, правосубъектность, правоспособность, дееспособность, консолидированная группа налогоплательщиков.

Abstract: the article analyzes the legal personality of taxpayer. Based on the conclusion of the derivative nature of the taxpayer's tax legal personality author analyzes the legal capacity of individuals and organizations. Particular attention is paid to new forms of participation of the taxpayer in tax relations.

Key words: tax, subject, legal personality, legal capacity, capacity to act, the consolidated group of taxpayers.

Налогоплательщик – это лицо, обладающее налоговой правосубъектностью, на которое законом возложена обязанность по уплате конкретного налога самостоятельно и за счет собственных средств, права и законные интересы которого охраняются государством¹. В качестве налогоплательщика могут выступать физические лица, юридические лица и иные образования, обладающие правосубъектностью.

Большинство ученых придерживается точки зрения о наличии у субъекта права такого неотъемлемого свойства, как правосубъектность, осуществление которого наделяет его статусом субъекта правоотношения.

Правосубъектность, как отмечено в юридической литературе, – это выражение отношений государства и личности². В юридической науке отношение к категории «правосубъектность» неоднозначно. Некоторые авторы считают ее внутренне противоречивой и нелогичной. В качестве аргумента среди прочих приводят невозможность разделения ее на правоспособность и дееспособность применительно к юридическим лицам. При этом речь не идет о полном отказе от данной категории, а лишь об изменении подхода к построению правосубъектности. Ученые считают,

¹ См.: Иванова В. Н. Юридическая конструкция налога как фактор совершенствования налогового законодательства. Ульяновск, 2009. С. 18.

² См.: Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении. М., 1974. С. 127.

что правосубъектность состоит из вертикально интегрированных элементов. То есть правоспособность представляет собой предпосылку возникновения дееспособности, которая, в свою очередь, является обязательным условием реализации субъективных прав и юридических обязанностей³.

Несмотря на некоторую дискуссионность взглядов на правосубъектность, практически все ученые придерживаются одинаковых взглядов на ее состав. В связи с этим налоговая правосубъектность также состоит из правоспособности и дееспособности. Деликтоспособность представляет собой составную часть дееспособности, имеющей у некоторых субъектов тенденцию к обособлению⁴.

При этом под налоговой правосубъектностью организации, как указывает Д. В. Винницкий, следует понимать признаваемую законом способность быть самостоятельным субъектом – участником общественных отношений, регулируемых налоговым правом, иметь и осуществлять субъективные налоговые права и обязанности⁵.

Как справедливо отмечено в литературе, налоговая правосубъектность налогоплательщика производна от гражданско-правовой⁶, а в некоторых случаях – от трудовой правосубъектности. Это обусловлено тем, что для возникновения налоговой правосубъектности субъект должен в той или иной степени уже реализовать либо гражданскую, либо трудовую правосубъектность. Иными словами, он должен иметь право распоряжаться своим имуществом или своими способностями, чтобы стать участником общественных отношений, регулируемых налоговым правом. При этом отмечается, что налоговое правоотношение не является простым продолжением гражданского, поэтому их субъектный состав не одинаков⁷.

С этим утверждением трудно согласиться. Налоговое право заимствует субъектов из других отраслей права, имея дело с существующим гражданским оборотом и его участниками. Иными словами, субъекты гражданского и трудового права (правоотношений) вместе с объектом налогообложения переходят в сферу налогового регулирования.

Трудно представить ситуацию, когда объект налогообложения в рамках гражданского оборота принадлежит одному субъекту, а в сфере налогообложения – другому. Налоговое право, как представляется, не может создавать новые субъекты, наделяя их правосубъектностью.

Соответственно вопрос о налоговой право- и дееспособности физических лиц и корпоративных образований должен решаться не в налоговом

³ См.: *Кузнецов С. В.* К вопросу о соотношении сопутствующих категорий «субъект права» и «субъект правоотношений» // *История государства и права.* 2013. № 15.

⁴ Например, в юридической литературе совершенно верно отмечено, что налоговые органы, являясь полностью дееспособными субъектами налогового права, не несут ответственности за свои деяния, тем самым их правосубъектность не включает в себя деликтоспособность.

⁵ См.: *Винницкий Д. В.* Субъекты налогового права. М., 2000. С. 104.

⁶ См.: Там же. С. 20.

⁷ См.: Там же. С. 23.

праве, а в гражданском (в некоторых случаях – в трудовом). Согласно предлагаемой логике, если физическое или юридическое лицо признается субъектом гражданского права, то оно должно признаваться и субъектом налогового права.

Так, у юридического лица гражданско-правовая правосубъектность возникает в момент создания (государственной регистрации), который совпадает с моментом постановки на учет в налоговых органах.

Постановка на учет в налоговых органах является своего рода актом признания со стороны государства налоговой правосубъектности. Государство не наделяет правосубъектностью налогоплательщика, а признает ее существование, поскольку постановка на учет является одним из необходимых условий для исполнения налогового обязательства (хотя бы потому, что нужно указывать ИНН в декларациях и платежных документах), но не решающим.

Особенно это заметно на примере постоянных представительств иностранных организаций на территории России, для которых постановка на учет в налоговом органе является обязательным атрибутом для признания налоговой правосубъектности. Если иностранная организация не стоит на учете, то она, по сути, не признается дееспособной в сфере налогообложения. В этом случае функции законного представителя такой организации законом возлагаются на налогового агента, который должен от имени налогоплательщика исчислить и перечислить налог. Если налоговый агент этого не делает, то он несет полную имущественную ответственность за такую организацию, включая уплату налога, пени и штрафа.

У физических лиц в отличие от юридических правосубъектность традиционно делится на правоспособность и дееспособность. И если с возникновением налоговой правоспособности сомнений в ее правовой доктрине практически нет, то вопрос с дееспособностью вызывает определенные вопросы. Исходя из закрепленного НК РФ возраста привлечения к налоговой ответственности – с 16 лет, ученые приходят к выводу, что и дееспособность возникает с того же возраста⁸.

Безусловно, деликтоспособность является проявлением дееспособности, но судить о наличии дееспособности с возникновением деликтоспособности, представляется ошибочным.

Разделение правосубъектности на правоспособность и дееспособность, а также существование ограниченных форм дееспособности обусловлено потребностями имущественных отношений⁹. Владение, пользование и распоряжение имуществом требует от физического лица разной степени психической и физической готовности к участию в гражданском обороте.

В зависимости от такой готовности гражданское законодательство выделяет ограниченную дееспособность малолетних (от 6 до 14 лет), ограниченную дееспособность несовершеннолетних (от 14 до 18 лет) и полную

⁸ См.: Финансовое право Российской Федерации : учебник / под ред. М. В. Карасевой. М., 2012. С. 117.

⁹ См.: Халфина Р. О. Указ. соч. С. 149.

дееспособность совершеннолетних или приравненных к ним лиц. Дифференциация дееспособности производится по объему полномочий по распоряжению имуществом и несению ответственности.

Поскольку налоговая дееспособность строится на тех же критериях, что и гражданская (основным признаком налоговой дееспособности является способность лица распоряжаться своим имуществом для уплаты налога и способность нести налоговую ответственность), то было бы оправдано ее дифференцировать.

Сделки, самостоятельно заключаемые малолетними, как правило, не влекут налоговых последствий, в связи с этим предлагаем различать ограниченную налоговую дееспособность несовершеннолетних в возрасте от 14 до 18 лет и полную дееспособность совершеннолетних или приравненных к ним лиц. Необходимо также синхронизировать гражданско-правовую и налоговую деликтоспособность, установив возраст привлечения к налоговой ответственности – 14 лет.

Если физическое лицо как субъект налогового обязательства понимается налоговым законодательством в русле гражданского законодательства, то организация как субъект налогового правоотношения представляет собой результат синтеза субъекта российского гражданского права (российское юридическое лицо) с субъектами права иностранных государств и международного права.

Категорию юридического лица связывают обычно с применением товарно-денежных отношений, действием закона стоимости, хотя Р. О. Халфина считала, что форма юридического лица имеет более богатое содержание¹⁰.

Юридическое лицо как форма общности или организационного единства создана для целей гражданского оборота, поскольку его ключевые признаки – организационное единство, имущественная обособленность и самостоятельная ответственность – данным оборотом были востребованы. В то же время, по мнению некоторых ученых, юридическое лицо – это категория, полностью охватывающая правосубъектность организаций во всех сферах их деятельности¹¹.

Как говорилось выше, обязанным субъектом в налоговом правоотношении может быть только лицо, обладающее правосубъектностью. Однако в некоторых государствах допускается придание статуса обязанного налогового субъекта имущественному комплексу (постоянному представительству) или семье. В других государствах в качестве субъектов признаются и корпоративные образования, не имеющие статуса юридического лица. То есть обязанным лицом в этих странах может быть налогоплательщик непосредственно, по замещению или ответственный субсидиарно¹².

¹⁰ См.: Халфина Р. О. Указ. соч. С. 184–185.

¹¹ См.: Братусь С. Н. Юридические лица в советском гражданском праве. М., 1947. С. 110–143.

¹² См.: Суханова Е. В. Португальская правовая доктрина о структуре и особенностях налоговых правоотношений // Реформы и право. 2011. № 4. С. 15–22.

Производный характер налоговой правосубъектности предполагает, что субъектами налогового права и правоотношения должны признаваться субъекты не только российского гражданского права, но и иностранных государств. В связи с этим налоговое законодательство не может использовать терминологию российского гражданского законодательства и вводит некое родовое понятие – «организация». Данное понятие является, по сути, собирательным.

С одной стороны, если правом иностранного государства корпоративное образование, не имеющее статуса юридического лица, признается субъектом правоотношения, то применительно к налоговому праву России данное образование будет считаться организацией. С другой стороны, российское гражданское право не признает существования иных корпоративных образований, кроме юридических лиц, что сказывается на содержании понятия «организация» в праве налоговом.

Вместе с тем под влиянием глобализации не прекращаются попытки внести изменения в российское законодательство, в том числе в части субъектов правоотношений, изначально ему не свойственных. Началось это еще в 90-е гг. прошлого века с попытки ввести трасты в российское законодательство. Несмотря на неудачность данной попытки, несколько лет назад в гражданский оборот и, следовательно, в сферу налогообложения было введено инвестиционное товарищество, прообразом которого является партнерство по английскому праву.

Особенностью данного образования является отсутствие статуса юридического лица, но наличие обособленного имущества. В налоговой плоскости особенностями данной корпоративной общности является дифференциация налоговых обязательств, в силу которой одни налоги уплачиваются самостоятельно участниками инвестиционного товарищества за счет собственных средств, а другие – управляющим товарищем за счет средств инвестиционного товарищества.

При этом субъектом налогового права и, следовательно, правоотношения считается не инвестиционное товарищество, а его управляющий товарищ. Это обусловлено традиционным для российской цивилистики подходом, согласно которому корпоративное образование, которое имеет статус юридического лица, признается субъектом права и правоотношения.

Если бы инвестиционное товарищество было учреждено в иностранном государстве (как партнерство по английскому праву), то для целей налогообложения оно признавалось бы субъектом налогового права и правоотношения.

Практически одновременно с инвестиционным товариществом в НК РФ была введена конструкция консолидированной группы налогоплательщиков. Однако в отличие от товарищества консолидированная группа налогоплательщиков создана исключительно для целей налогообложения и не участвует в гражданском обороте.

Это обусловлено тем, что налоговые отношения производны от гражданско-правовых (иногда от трудовых) и поэтому заимствуют субъектный

состав данных отношений. Характер данной связи не предполагает обратного влияния налогового права на субъектный состав права гражданского. Тем самым производное правовое регулирование не может менять исходный правовой режим, включая субъектный состав регулируемых отношений.

Однако это не означает, что налоговое право не может устанавливать особенности налогообложения отдельных участников гражданского оборота. Важнейшей экономической предпосылкой объединения юридических лиц в консолидированную группу налогоплательщиков является их принадлежность одному собственнику, что делает де-юре самостоятельных субъектов де-факто единым имущественным комплексом. Тем самым появление в налоговом праве консолидированной группы налогоплательщиков представляет собой налоговую квалификацию гражданско-правовых структурно-хозяйственных связей.

Альтернативными проявлениями такой квалификации являются трансфертное ценообразование и консолидированная группа налогоплательщиков. Контроль за трансфертным ценообразованием является принудительной формой данной классификации, поскольку не зависит от воли самих организаций, а создание консолидированной группы налогоплательщиков – добровольной. В любом случае в основе такой квалификации лежит принцип приоритета существа над формой, выражающийся в данной ситуации в признании приоритета отношений собственности над формальным обособлением имущества путем создания юридического лица.

Поскольку в результате налоговой квалификации не создаются новые связи, а оцениваются существующие, то консолидированная группа налогоплательщиков не может считаться самостоятельным субъектом налогового обязательства, а представляет собой форму добровольного признания взаимозависимости формально самостоятельных юридических лиц, направленную на установление действительного объема налоговых обязательств по налогу на прибыль организаций.