

Н.В. МИХАЙЛОВА,  
юрист

N.V. MIHAYLOVA,  
the lawyer

ПРАВОВОЙ СТАТУС  
НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ  
КАК СТОРОН  
НАЛОГОВЫХ  
ОТНОШЕНИЙ В  
ОРГАНИЗАЦИОННО-  
ПРАВОВОМ МЕХАНИЗМЕ  
ОПТИМИЗАЦИИ  
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

LEGAL STATUS  
OF TAX BEARERS  
AS PARTIES  
OF TAX RELATIONS IN  
ORGANIZATIONAL-  
LEGAL MECHANISM  
OPTIMIZATION  
OF THE TAXATION

**В** сфере налоговых отношений физические лица и организации, будучи субъектами налогового права, могут выступать в качестве налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов. Как налогоплательщики физические лица и организации имеют общий круг прав и обязанностей. Иными словами, понятием «налогоплательщик» обозначаются не субъекты налогового права, а их особая правовая характеристика.

Ключевые слова: субъект налогового права, физические лица и организации, оптимизация налоговой нагрузки, финансовое право, плательщики сборов.

**I**n sphere of tax relations physical persons and the organizations, being subjects of the tax right, can represent itself as tax bearers, payers of gathering and tax agents. As tax bearers physical persons and the organizations have the general circle of the rights and duties. Differently, the concept «tax bearer» designates not subjects of the tax right, and their special legal characteristic.

Key words: the subject of the tax right, physical persons and the organizations, optimization of tax loading, the financial right, payers of gathering.

Основа налогового планирования состоит в выборе налогоплательщиком формы деятельности для оптимизации налоговой нагрузки. Носителями статуса налогоплательщика в соответствии с Налоговым кодексом РФ могут быть физические лица и организации. Исходя из этого и понимая под налогоплательщиком статус субъектов налогового права, можем выделить родовые правовые статусы налогоплательщиков – физических лиц и налогоплательщиков – организаций<sup>1</sup>.

Между тем среди ученых нет единого понимания того, через какую правовую категорию следует определять понятие «налогоплательщик». Некоторые ученые полагают, что налогоплательщик – это субъект налогового права (субъект налогового правоотношения, участник налогового правоотношения)<sup>2</sup>. Другой подход заключается в рассмотрении налогоплательщика в качестве стороны налогового правоотношения<sup>3</sup>. В соответствии с третьей позицией на-

логоплательщик – это особый правовой статус субъектов налогового права (и налоговых правоотношений)<sup>4</sup>.

В рамках финансового права налогоплательщик обозначается как «субъект налога», так как субъект налога и налогоплательщик – понятия равнозначные<sup>5</sup>. Под субъектами права понимаются носители субъективных прав и обязанностей – индивиды (физические лица), организации, общественные образования<sup>6</sup>. Р.О. Халфина обращала внимание на то, что в понятии «субъекта права в его традиционном понимании сливаются две основные характеристики: возможность участвовать в различных правоотношениях и реальное участие в них»<sup>7</sup>. Наиболее четко эта позиция была сформулирована С.Ф. Кечекьяном, который считал, что «под субъектом права следует понимать:

- а) лицо, участвующее или
- б) могущее участвовать в правоотношении»<sup>8</sup>.

<sup>1</sup> Тростская С.С. Физическое лицо как носитель правового статуса налогоплательщика Российской Федерации // Финансовое право. 2007. № 4.

<sup>2</sup> Цыпкин С.Д. Налог как институт советского финансового права: Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. М., 1953. С. 10; Орлов М.Ю. Основные вопросы теории налогового права как подотрасли финансового права: Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. М., 1996. С. 26; Налоги и налоговое право: Учебное пособие / Под ред. А.В. Брызгалова. М.: Аналитика-Пресс, 1998. С. 386.

<sup>3</sup> Карасева М.В. Проект НК РФ и новые явления в праве // Хозяйство и право. 1997. № 4. С. 78, 79.

<sup>4</sup> Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. д.ю.н., проф. Ю.А. Крохина. М.: Норма, 2003. С. 226; Карпетян А.Р. Частные субъекты налогового права: Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2005. С. 9.

<sup>5</sup> Тарасов И.Т. Очерк науки финансового права. М.: Статут (в серии «Золотые страницы российского финансового права»), 2000. Т. 4. С. 157.

<sup>6</sup> Алексеев С.С. Проблемы теории права. Свердловск, 1972. Т. 1. С. 276.

<sup>7</sup> Халфина Р.О. Общее учение о правоотношении. М., 1974. С. 114.

<sup>8</sup> Кечекьян С.Ф. Правоотношения в социалистическом обществе. М., 1958. С. 84.

В сфере налоговых отношений физические лица и организации, будучи субъектами налогового права, могут выступать в качестве налогоплательщиков, плательщиков сборов, а также налоговых агентов<sup>9</sup>. Как налогоплательщики физические лица и организации имеют общий круг прав и обязанностей, согласно ст. 21 и 23 НК РФ<sup>10</sup>. Иными словами, понятием «налогоплательщик» обозначаются не субъекты налогового права (субъекты налогового правоотношения), а их особая правовая характеристика.

Из представленных понятий можно сформировать обобщающее определение: налогоплательщик – это сторона, участвующая в налоговом правоотношении и обладающая особым правовым статусом.

Как пишет М.В. Карасева, «стороны в налоговом правоотношении строго определены. Обязанную сторону представляют различные субъекты, объединенные под названием «налогоплательщик». В этом отношении понятие «налогоплательщик» сопоставимо с такими гражданско-правовыми понятиями, как «должник», «кредитор», поскольку и то и другое не выражает ничего больше, кроме определенной

юридической позиции «обязательственных правоотношений»<sup>11</sup>.

Следовательно, юридическая позиция обязательственных правоотношений порождает законные интересы налогоплательщиков. Они, как собственники, заинтересованы в том, чтобы отдавать государству как можно меньшую часть своей собственности, т.е. интерес их заключается в стремлении, сократив налоговое бремя, приобрести материальные блага в виде сэкономленных денежных средств<sup>12</sup>.

Издавна люди задавались вопросами о снижении налогового бремени и его влиянии на социальные и экономические процессы. Его изучением занимались многие ученые – В.М. Пушкарева, Е.Н. Егорова, Ю.А. Петрова<sup>13</sup>. В настоящее время наиболее популярно мнение американского финансиста А. Лаффера, полагающего, что размер налогового изъятия, безопасный и достаточный для государства, должен составлять не более одной трети суммы доходов<sup>14</sup>.

Передавая почти полностью прибыль в бюджетную систему государства, хозяйствующий субъект утрачивает способность расширять про-

<sup>9</sup> Винницкий Д.В. Субъекты налогового права: Дисс. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 1999. С. 16.

<sup>10</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (принят ГД ФС РФ 16.07.1998; ред. от 09.03.2010) // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

<sup>11</sup> Карасева М.В. Проект НК РФ и новые явления в праве // Хозяйство и право. 1997. № 4. С. 78, 79.

<sup>12</sup> Ахолов А.А. Сущность правового статуса налогоплательщика // Финансовое право. 2005. № 1. С. 56.

<sup>13</sup> Егорова Е.Н., Петров Ю.А. Налоговые системы России и 20 зарубежных стран в 1991–1997 гг. С. 34.

<sup>14</sup> Финансы, деньги, кредит: Учебник / Под ред. О.В. Соколовой. М., 2000. С. 276, 277.

изводство, что приводит к снижению объема валового внутреннего продукта страны. Это, в свою очередь, влечет за собой сокращение налогооблагаемой базы, а следствием такого процесса является уменьшение бюджетных доходов, что в настоящее время и происходит в стране. Чтобы остановить эти процессы, необходимо сократить налоговое бремя<sup>15</sup>. К. Каутский писал, что, «если бы налог слишком урезал доходы или имущество, капиталисты просто бы покинули государство, и последнему только бы осталось смотреть им вслед. Государство очутилось бы тогда с подоходным и поимущественным налогами, но без доходов и без имущества. Таким образом... нельзя перейти известную границу хотя бы и имелась бы политическая возможность»<sup>16</sup>. Чтобы остановить эти процессы, необходимо сократить налоговое бремя. Об этом говорилось в Указе Президента РФ от 23 мая 1994 г. «О некоторых вопросах налоговой политики»<sup>17</sup>.

Заинтересованность налогоплательщиков в сокращении налогового бремени, будучи законной, должна быть гарантирована государством. В соответствии с Конституцией РФ

ст. 57 каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы в том объеме, который соответствует данной коммерческой деятельности, а также избранными для ее ведения правовыми и организационными формами<sup>18</sup>.

Одна из задач налогового планирования – установление желаемого уровня налогообложения посредством эффективного использования законных механизмов налоговой оптимизации. Ключевым здесь является признак законности. Только законная деятельность относится к налоговому планированию. Однако на практике бывает крайне трудно определить, соответствует закону та или иная деятельность по минимизации налогов. Очень часто возникают ситуации, когда деятельность прямо не противоречит закону, но суд решает дело в пользу налогового органа.

Конституционный Суд РФ в Определении от 25 июля 2001 г. № 138-О ввел в практику концепцию добросовестного налогоплательщика, согласно которой на лиц, злоупотребляющих своим правом, не распространяется действие норм права, позволяющих предъявлять формально законные требования<sup>19</sup>. В связи с

<sup>15</sup> *Ахполов А.А.* Сущность правового статуса налогоплательщика // *Финансовое право.* 2005. № 1.

<sup>16</sup> *Каутский К.* На другой день после социальной революции // *Цит. по: Пушкарёва В.М.* Указ. соч. С. 81.

<sup>17</sup> Указ Президента РФ от 23 мая 1994 г. № 1004 (ред. от 29.08.2001) «О некоторых вопросах налоговой политики» // *СЗ РФ.* 1994. № 5. Ст. 394.

<sup>18</sup> Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993), с учетом поправок, внесенных законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30 декабря 2008 г. № 6-ФКЗ, от 30 декабря 2008 г. № 7-ФКЗ // *СЗ РФ.* 2009. № 4. Ст. 445.

<sup>19</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О «По ходатайству Министерства Российской

этим в Постановлении от 27 мая 2003 г. № 9-П обратил внимание правоприменителей на то, что «применительно к преступлению, предусмотренному статьей 199 УК Российской Федерации, составообразующим может признаваться только такое деяние, которое совершается с умыслом и направлено на избежание уплаты налога в нарушение установленных налоговым законодательством правил. Это обязывает органы, осуществляющие уголовное преследование, не только установить в ходе расследования и судебного рассмотрения конкретного уголовного дела сам факт неуплаты налога, но и доказать противозаконность соответствующих действий (бездействия) налогоплательщика и наличие умысла на уклонение от уплаты налога...»<sup>20</sup>.

Конституционный Суд РФ сформировал главный принцип правового статуса налогоплательщиков в процессе оптимизации налогообло-

жения: «...недопустимо установление ответственности за такие действия налогоплательщика, которые, хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленных налогоплательщику законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности и соответственно – оптимального вида платежа»<sup>21</sup>.

Из сказанного можно сделать вывод о том, что налогоплательщик как сторона налоговых отношений при оптимизации налогообложения во взаимных с государством целях:

Во-первых, снижая налоговое бремя, государство увеличивает объем валового внутреннего продукта страны, решает основные задачи по оздоровлению экономики в период кризиса:

1. Содействие развитию малого и среднего бизнеса.
2. Снижение налогового бремени на долгосрочные инвестиции<sup>22</sup>.

---

Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // СЗ РФ. 2001. № 32. Ст. 3410.

<sup>20</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 27 мая 2003 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П.Н. Белецкого, Г.А. Никовой, Р.В. Рукавишников, В.Л. Соколовского и Н.И. Таланова» // СЗ РФ. 2003. № 24. Ст. 2431.

---

<sup>21</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 27 мая 2003 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П.Н. Белецкого, Г.А. Никовой, Р.В. Рукавишников, В.Л. Соколовского и Н.И. Таланова» // СЗ РФ. 2003. № 24. Ст. 2431.

<sup>22</sup> Первунин М.А. Налоговые риски и международный финансовый кризис: последствия для бизнеса // Налоги и налогообложение. 2009. № 1. С. 78.

Во-вторых, при увеличении налоговой базы, у предпринимателей пропадает интерес к эффективной работе, а государство не только теряет в размере внутреннего валового продукта, но и порождает низкую собираемость налогов.

В-третьих, оптимизация налогообложения, осуществляемая налогоплательщиками, является закрепленным в судебной практике правоотношением (Определение Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О, Постановление от 27 мая 2003 г. № 9-П).

В-четвертых, правовой статус налогоплательщиков как сторон налоговых отношений в организационно-правовом механизме оптимизации налогообложения соответствует ст. 57 Конституции РФ, в соответствии с которой каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы в том объеме, который соответствует данной коммерческой деятельности, а также избранными для ее ведения правовыми и организационными формами. В то время как основной целью оптимизации налогообложения является снижение налоговой нагрузки законными методами, в соответствии с установленными нормами налоговым, гражданским и процессуальным законодательством.

Главная трудность для налогоплательщиков заключается в том, что нет системы государственного содействия оптимизации и законной минимизации финансовых расходов, выплат, обязательных платежей, что подтверждается частым непризнанием налоговыми, валютными, та-

моженными органами выводов и расчетов аудиторов<sup>23</sup>.

Отсутствие законодательно закрепленных правовых гарантий реализации налогового планирования фактически тормозит развитие взаимодействия сторон налоговых правоотношений. Учитывая общее закрепление понятия оптимизации налогообложения в судебной практике.

Для кодификации действий налогоплательщиков целесообразно дополнить п. 1 ст. 21 НК РФ<sup>24</sup> следующим пунктом:

#### **«Статья 21.**

#### **Права налогоплательщиков (плательщиков сборов)**

1. Налогоплательщики имеют право:

...16) Использовать предоставленные налогоплательщику законом и настоящим кодексом права, связанные с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности и соответственно оптимального вида платежа».

Наиболее точно охарактеризовать влияние юридической ответственности на поведение лица можно через функции юридической ответственности, которые представля-

<sup>23</sup> Петрова Г. Финансовое законодательство: теория и практика // Право и экономика. 1998. № 1. С. 82.

<sup>24</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (принят ГД ФС РФ 16.07.1998; ред. от 09.03.2010) // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

ют собой основные направления воздействия норм юридической ответственности на общественные отношения, через которые достигаются ее цели и проявляется назначение.

Выделяют пять функций юридической ответственности: превентивная, регулятивная, карательная, восстановительная, воспитательная.

Превентивная функция направлена на пресечение антисоциального поведения. Регулятивная заключается в закреплении, регулировании общественных отношений и оформлении их движения путем дозволений, запретов, обязываний и поощрений. Карательная функция — это воздействие на субъектов правонарушений, заключающееся в осуждении, лишениях личного или имущественного характера. Посредством восстановительной функции юридической ответственности осуществляется воздействие на сознание и поведение людей, которое нацелено на приведение в прежнее, нормальное состояние общественных отношений, правового статуса субъектов права. И, наконец, воспитательная функция есть влияние на индивидуальное и общественное сознание, заключающееся в формировании правосознания, правовой культуры и вытеснения из сознания правового нигилизма<sup>25</sup>.

Понимание налогоплательщика как субъекта права, стороны налоговых правоотношений заслуживает отдельного рассмотрения. Под стату-

<sup>25</sup> Трофимова М.П. Функции юридической ответственности: Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2000. С. 6.

сом субъекта права понимается его правовое состояние в комплексе юридических прав и обязанностей<sup>26</sup>.

По мнению Р.О. Халфиной и С.С. Алексеева, смыслу понятия «статус» в полной мере соответствует стабильное, основополагающее начало в правовом состоянии субъекта. Правовой статус включает в себя конституционные права и обязанности, а конкретные права и обязанности отражают, скорее, специфику реального правового положения субъекта, связанного с наличием тех или иных юридических фактов<sup>27</sup>.

А.Ю. Якимов, развивая эту идею, приходит к выводу о том, что если правовой статус абстрактного субъекта (или субъекта права) характеризуется совокупностью нормативно закрепленных юридических прав и обязанностей, то правовое положение определяется реальными обязанностями и правами. При этом ученый уточняет, что отрицательным моментом в изложенном подходе является то, что за рамками правового статуса остаются все иные права и обязанности, установленные нормами других отраслей права<sup>28</sup>. Поэтому видится правильным выделение некоторыми учеными различных видов правовых статусов. Так, наряду с общим (конституционным)

<sup>26</sup> Ямпольская Ц.А. Субъекты советского административного права: Автореф. дисс. ... докт. юрид. наук. М., 1958. С. 5.

<sup>27</sup> Алексеев С.С. Общая теория права. М., 1982. Т. 2. С. 142, 143.

<sup>28</sup> Якимов А.Ю. Статус субъекта права (теоретические вопросы) // Государство и право. 2003. № 4. С. 7.

выделяются отраслевые, институциональные и индивидуальные статусы (или правовые положения)<sup>29</sup>.

Из приведенных понятий можно вывести обобщающее определение: правовой статус налогоплательщиков характеризуется совокупностью нормативно закрепленных юридических прав и обязанностей, связанных с правовым положением сторон налоговых правоотношений.

Правовой статус налогоплательщиков как сторон налоговых отношений реализуется в том, что налогоплательщик – это сторона, участвующая в налоговом правоотношении. Правовой статус налогоплательщиков характеризуется совокупностью нормативно закрепленных юридических прав и обязанностей, связанных с правовым положением сторон налоговых правоотношений.

#### Библиографический список:

1. *Алексеев С.С.* Проблемы теории права. Свердловск, 1972. Т. 1. С. 276.
2. *Алексеев С.С.* Общая теория права. М., 1982. Т. 2. С. 142, 143.
3. *Ахполов А.А.* Сущность правового статуса налогоплательщика // *Финансовое право.* 2005. № 1. С. 56.
4. *Винницкий Д.В.* Субъекты налогового права: Дисс. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 1999. С. 16.
5. *Егорова Е.Н., Петров Ю.А.* Налоговые системы России и 20 зарубежных стран в 1991–1997 гг. С. 34.

<sup>29</sup> *Витрук Н.В.* Проблемы теории... Автореф. дисс. ... докт. юрид. наук. С. 16; *Новоселов В.И.* Правовое положение граждан в советском государственном управлении. Саратов, 1971. С. 37, 38.

6. *Каранетян А.Р.* Частные субъекты налогового права: Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2005. С. 9.

7. *Карасева М.В.* Проект НК РФ и новые явления в праве // *Хозяйство и право.* 1997. № 4. С. 78, 79.

8. *Каутский К.* На другой день после социальной революции // *Цит. по: Пушкарева В.М.* Указ. соч. С. 81.

9. *Кечекьян С.Ф.* Правоотношения в социалистическом обществе. М., 1958. С. 84.

10. *Налоги и налоговое право: Учебное пособие / Под ред. А.В. Брызгалина.* М.: Аналитика-Пресс, 1998. С. 386.

11. *Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. д.ю.н., проф. Ю.А. Крохина.* М.: Норма, 2003. С. 226.

12. *Новоселов В.И.* Правовое положение граждан в советском государственном управлении. Саратов, 1971. С. 37, 38.

13. *Орлов М.Ю.* Основные вопросы теории налогового права как подотрасли финансового права: Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. М., 1996. С. 26.

14. *Первунин М.А.* Налоговые риски и международный финансовый кризис: последствия для бизнеса // *Налоги и налогообложение.* 2009. № 1. С. 78.

15. *Петрова Г.* Финансовое законодательство: теория и практика // *Право и экономика.* 1998. № 1. С. 82.

16. *Тарасов И.Т.* Очерк науки финансового права. М.: Статут (в серии «Золотые страницы российского финансового права»), 2000. Т. 4. С. 157.

17. *Тропская С.С.* Физическое лицо как носитель правового статуса налогоплательщика Российской Федерации // *Финансовое право.* 2007. № 4.

18. *Трофимова М.П.* Функции юридической ответственности: Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2000. С. 6.

19. *Финансы, деньги, кредит: Учебник / Под ред. О.В. Соколовой.* М., 2000. С. 276, 277.



20. *Халфина Р.О.* Общее учение о правоотношении. М., 1974. С. 114.

21. *Цыпкин С.Д.* Налог как институт советского финансового права: Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. М., 1953. С. 10.

22. *Якимов А.Ю.* Статус субъекта права (теоретические вопросы) // Государство и право. 2003. № 4. С. 7.

23. *Ямпольская Ц.А.* Субъекты советского административного права: Автореф. дисс. ... докт. юрид. наук. М., 1958. С. 5.