



## **Введение**

Налоги играют важнейшую роль среди государственных доходов. Помимо финансовой роли, налоги имеют большое социальное значение. Посредством налогов государство воздействует на определенные общественные процессы, выполняет контрольные функции, выступает гарантом конституционного права.

С юридической точки зрения, налог – установленная законом форма отчуждения собственности физических и юридических лиц в пользу субъектов публичной власти. При этом налог является индивидуально безвозмездным, взыскивается на условиях безвозвратности методами государственного принуждения и не носит характер наказания или контрибуции. Налоги устанавливаются законодательной властью в одностороннем порядке.

Итак, рассмотрим права и обязанности налогоплательщиков (плательщиков сборов).

### **1. Налогоплательщики как субъекты налоговых отношений**

Налогоплательщики - субъекты налоговых отношений, на которых законом возложена обязанность уплачивать налоги за счет собственных средств.

Исходя из данного определения, можно выделить следующие характерные признаки налогоплательщиков.

1) Налогоплательщики являются субъектами налогового права, которые могут не совпадать с понятием субъектов иных отраслей права.

Традиционно налогоплательщиками выступают физические и юридические лица, статус которых определяется гражданским законодательством. Вместе с тем иные категории налогоплательщиков предусмотрены исключительно налоговым законодательством. К ним относятся обособленные подразделения организаций, в том числе филиалы и представительства, самостоятельно реализующие товары, работы, услуги, постоянные представительства иностранных юридических лиц. При этом определение налогового статуса постоянного представительства иностранного юридического лица достаточно условно и зависит от различных

условий. Согласно общему правилу, под постоянным представительством иностранного юридического лица понимается любое место регулярного осуществления деятельности по выполнению работ, оказанию услуг, продаже товаров.

Налоговый кодекс предлагается установить в качестве самостоятельного налогоплательщика консолидированную группу налогоплательщиков. Это означает, что группа зависимых организаций будет платить консолидированные налоги, что позволит избежать налогообложения средств и имущества, перемещаемых в рамках этой группы (например, концерна). В настоящее время ст. 13 Закона РФ от 30 ноября 1995 г. «О финансово-промышленных группах» предусмотрено, что участники финансово-промышленной группы, занятые в сфере производства товаров, работ, услуг, могут быть признаны консолидированной группой налогоплательщиков.

Кроме того, по законодательству некоторых зарубежных стран в качестве налогоплательщиков может выступать семья в целом, а не конкретный гражданин.

2) Налогоплательщики выступают обязанными субъектами, основной обязанностью которых является уплата налогов.

3) Налогоплательщики - это лица, уплачивающие налоги за счет собственных средств.

В данном случае имеется в виду, что уплата налогов производится за счет средств, принадлежащих налогоплательщику. Это возможно путем удержания налога у источника выплаты дохода или непосредственно самим налогоплательщиком. В связи с этим налогоплательщика следует отличать от носителя налогов. Понятие «носитель налога» применяется в основном в экономическом аспекте - это лицо, которое несет тяжесть налогообложения, т. е. в конечном итоге налог в бюджет уплачивается за счет данного лица. Так, носителем косвенных налогов является конечный потребитель товара (работы, услуги).

Налогоплательщиков можно классифицировать по различным основаниям. Первое, наиболее крупное разделение проводится в отношении физических и юридических лиц.

Как было отмечено выше, налогоплательщиком может быть одно лицо, а в некоторых странах и группа физических лиц - семья. Физические лица могут дифференцироваться на «простых» граждан и граждан-предпринимателей.

Юридические лица являются самостоятельными налогоплательщиками. При этом их обособленные подразделения, а также группа юридических лиц тоже могут выступать в качестве налогоплательщиков. Иностранное юридическое лицо как налогоплательщик в основном выступает в качестве постоянного представительства.

При этом необходимо учитывать, что права юридических лиц как объединений граждан гарантируются Конституцией так же, как и права физических лиц. Так, Конституционный Суд РФ указал, что акционерные общества (товарищества, общества с ограниченной ответственностью) по своей сути являются объединениями, которые созданы гражданами для реализации таких конституционных прав, как право свободно использовать свои способности и имущество для предпринимательской и иной не запрещенной законом деятельности.

По величине налогоплательщиков подразделяют на обычных и малых. Так, например, граждане-предприниматели подразделяются на обычных предпринимателей и лиц, перешедших на упрощенную систему налогообложения. Юридические лица подразделяются на обычные организации, малые предприятия и организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения. При этом необходимо учитывать, что малыми предприятиями могут быть только российские юридические лица.

Законодательство о подоходном налоге разделяет всех граждан в зависимости от постоянного местопребывания на лиц, имеющих постоянное местопребывание в России, и лиц, не имеющих постоянного местопребывания.

Наиболее специфической в целях налогообложения классификацией налогоплательщиков является деление субъектов на коммерческие и некоммерческие организации. В зависимости от получения того или иного статуса организации при равных хозяйственных условиях будут иметь различные механизмы налогообложения. Так, например, прибыль образовательных учреждений уменьшается на суммы, направленные на развитие образовательного процесса.

## 2. Обязанности налогоплательщиков (плательщиков сборов)

Определение круга обязанностей налогоплательщика имеет большое значение, так как применение ответственности к налогоплательщику обусловлено именно нарушением какой-либо из обязанностей, установленных законодательством. С

другой стороны, защита своих прав налогоплательщиком основывается в первую очередь на доказательстве факта отсутствия у него той или иной обязанности либо факта выполнения данной обязанности надлежащим образом.

Согласно ст. 23 ч. 1 Налогового кодекса РФ, налогоплательщики обязаны:

-уплачивать законно установленные налоги;

-встать на учет в органах Государственной налоговой службы Российской Федерации, если такая обязанность предусмотрена настоящим Кодексом;

-вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах;

-представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации по тем налогам, которые они обязаны уплачивать, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;

-представлять налоговым органам и их должностным лицам в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;

-выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей;

-предоставлять налоговому органу необходимую информацию и документы в случаях и порядке, предусмотренном настоящим Кодексом;

-в течение трех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, а также документов, подтверждающих полученные доходы (для организаций - также и произведенные расходы) и уплаченные (удержанные) налоги;

-нести иные обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Итак, первой и главной обязанностью налогоплательщика является своевременная и полная уплата налога. Она возникает в силу его налогового обязательства. В связи с этим данная обязанность универсальна и распространяется на всех

налогоплательщиков. В случае уплаты налога непосредственно налогоплательщиком (а не налоговым агентом) законодательством установлены дополнительные требования. Так, налогоплательщики обязаны до наступления срока платежа сдать платежные поручения соответствующим учреждениям банка на перечисление налога в бюджет. Остальные обязанности плательщиков налогов можно рассматривать в качестве факультативных, поскольку они распространяются не на всех налогоплательщиков. Вместе с тем они направлены на надлежащее выполнение налогоплательщиком его главной обязанности.

Обязанность вести бухгалтерский учет, составлять отчеты о финансово-хозяйственной деятельности, обеспечивая ил сохранность не менее пяти лет. Данная обязанность касается предприятий и организаций. Хотелось бы отметить, что для исчисления налога во многих случаях необходимо вести специальный налоговый учет, который не совпадает с бухгалтерским. Вместе с тем бухгалтерский учет является основой для организации налогового учета.

Обязанность представлять налоговым органам необходимые для исчисления и уплаты налогов документы и сведения.

Данная обязанность достаточно условна, поскольку налоговое законодательство не устанавливает порядок определения этих документов и сведений. Если в отношении документов какие-либо неясности не возникают, то в отношении сведений на практике иногда встречаются осложнения. Формально налогоплательщик обязан предоставить только те сведения, которые у него есть в наличии, т. е. для получения которых не надо производить каких-либо дополнительных действий. В противном случае обязанность должна заключаться не только в предоставлении, но и в получении сведений.

На практике многие налоговые органы требуют от предприятий предоставления справки о произведенных на предприятии исправительных проводках. Однако следует отметить, что учет производимых на предприятии исправительных проводок не предусмотрен никакими нормативными документами. Поэтому для получения этих сведений предприятию необходимо самостоятельно проводить дополнительные действия, что не вменено в обязанности налогоплательщика. Таким образом, если предприятие не ведет самостоятельно учет производимых исправительных проводок (т. е. данных сведений нет в наличии к моменту запроса), то оно не обязано предоставлять эти сведения.

Обязанность вносить исправления в бухгалтерскую отчетность в размере суммы сокрытого или заниженного дохода (прибыли), выявленного проверками налоговых органов.

Данная обязанность проистекает из специфической конструкции нормы Закона об основах налоговой системы, предусматривающей применение финансовых санкций. При сокрытии (неучете) иных (кроме дохода, прибыли) объектов налогообложения вносить какие-либо исправления в размере данного объекта в целях уплаты налога нет большой необходимости, поскольку в составе финансовых санкций взыскивается непосредственно сумма налога. В случае сокрытия прибыли сумма налога не взыскивается в составе санкций. Поэтому необходимо внести исправления в бухгалтерскую отчетность и увеличить налогооблагаемую прибыль.

Обязанность в случае несогласия с фактами, изложенными в акте проверки, представлять письменные пояснения мотивов отказа от подписания этого акта. Данная обязанность налогоплательщика не означает, что он должен подписывать акт проверки, поскольку изначально подписание акта - это право лица. Вместе с тем, отказываясь от подписания, налогоплательщик должен письменно изложить мотивы отказа.

Обязанность сообщать налоговым органам в десятидневный срок о принятом решении по ликвидации (реорганизации) юридического лица. Эта обязанность имеет принципиальное значение, поскольку от нее зависит возможность для налоговых органов провести заключительную проверку предприятия, установить налоговые обязательства и провести все мероприятия по их погашению. Если бы данная обязанность не была установлена, то интересы бюджета зависели бы от воли случая.

Налогоплательщики - организации и индивидуальные предприниматели - помимо обязанностей, предусмотренных частью первой настоящей статьи, обязаны сообщать в налоговый орган по месту учета:

-об открытии или закрытии счетов - в пятидневный срок;

-обо всех случаях участия в российских и иностранных организациях - в срок не позднее одного месяца со дня начала такого участия;

-обо всех обособленных подразделениях, созданных на территории Российской Федерации, - в срок не позднее одного месяца со дня их создания, реорганизации или ликвидации;

-о прекращении своей деятельности, объявлении несостоятельности (банкротстве), ликвидации или реорганизации - в срок не позднее трех дней со дня принятия такого решения;

-об изменении своего места нахождения - в срок не позднее десяти дней со дня принятия такого решения.

Плательщики сборов обязаны уплачивать законно установленные сборы, а также нести иные обязанности, установленные законодательством о налогах и сборах.

За невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных на него обязанностей налогоплательщик (плательщик сборов) несет ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

### 3. Права налогоплательщиков (плательщиков сборов).

На основании ст. 21 Налогового кодекса РФ (часть первая) налогоплательщики имеют право:

-получать от налоговых органов по месту учета бесплатную информацию о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и об иных актах, содержащих нормы законодательства о налогах и сборах, а также о правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц;

-получать от налоговых органов письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах;

-использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах;

-получать отсрочку, рассрочку, налоговый кредит или инвестиционный налоговый кредит в порядке и на условиях, установленных настоящим Кодексом;

-на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов;

-представлять свои интересы в налоговых правоотношениях лично либо через своего представителя;

-представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок;

- присутствовать при проведении выездной налоговой проверки;
- получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также требования об уплате налога;
- требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков;
- не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц, не соответствующие настоящему Кодексу или иным федеральным законам;
- обжаловать в установленном порядке решения налоговых органов и действия (бездействие) их должностных лиц;
- требовать соблюдения налоговой тайны;
- требовать в установленном порядке возмещения в полном объеме убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц.

Налогоплательщики имеют также иные права, установленные настоящим Кодексом и другими актами законодательства о налогах и сборах.

Плательщики сборов имеют те же права, что и налогоплательщики.

Выше перечисленные права не являются нововведением, они представлены и ранее действующим налоговым законодательством. Но надо отметить, что в Налоговом кодексе РФ нашла отражение норма, которая позволяет налогоплательщику представлять свои интересы по налоговым отношениям лично, либо через своего представителя. Тогда как институт представительства был предусмотрен только в Гражданском Кодексе РФ.

Налоговое обязательство налогоплательщика предусматривает постановку его на налоговый учет, ведение учета объектов налогообложения, исчисление, начисление, уплата налогов, составление отчетности и представление ее налоговым органам.

В Налоговом кодексе вводится понятие “налоговый агент”, который в отношении своих обязанностей имеет статус как налогоплательщик. Налоговые агенты



должны кроме исчисления, удержания, перечисления налогов, вести учет доходов налогоплательщика, удержанного и перечисленного индивидуального подоходного налога в бюджет, удерживаемого у источника выплаты персонально по каждому налогоплательщику и представлять налоговую отчетность в налоговый орган в установленном порядке.

#### 4. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение

Налоговое правонарушение - противоправное, виновное действие или бездействие, которым не исполняются или ненадлежащим образом исполняются обязанности, нарушаются права и законные интересы участников налоговых отношений, и за которые установлена юридическая ответственность.

Можно выделить следующие группы налоговых правонарушений в зависимости от направленности противоправных деяний:

- правонарушения против системы налогов;
- правонарушения против прав и свобод налогоплательщиков;
- правонарушение против исполнения доходной части бюджета источника;
- правонарушения против системы гарантий выполнения обязанностей налогоплательщика;
- правонарушения против контрольных функций налоговых органов;
- правонарушения против порядка ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской и налоговой отчетности;
- правонарушения против обязанностей по уплате налогов.

Вопрос о конкретных видах и размерах ответственности участников налоговых отношений решается целым рядом нормативных актов. Прежде всего, это Закон Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в РФ", Закон Российской Федерации от 21 мая 1992 года "О Государственной налоговой службе РФ", Кодекс об административных правонарушениях, Уголовный Кодекс, Таможенный кодекс РФ, Закон РФ от 24 июня 1993 года "О налоговой полиции".

В соответствии со ст.106 НК РФ налоговым правонарушением признается виновносовершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и

сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и их представителей, за которое настоящим Кодексом установлена ответственность.

Согласно ст.109 НК, лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения при отсутствии вины лица в совершении налогового правонарушения.

В соответствии со ст. 155 НК налоговые органы могут обратиться в суд с иском о взыскании налоговой санкции не позднее трех месяцев со дня обнаружения налогового правонарушения и составления соответствующего акта (срок давности).