



Субъект налогового правоотношения – право субъектное лицо, у которого в рамках налогового правоотношения возникают субъективные юридические права и обязанности.

Законодательством предусматривается обязательное участие государства в налоговых правоотношениях в лице налоговых органов, к которым относятся Федеральная налоговая служба и ее территориальные подразделения.

Налоговые органы осуществляют свои функции и взаимодействуют с федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами посредством реализации полномочий, предусмотренных НК и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации.

Переход к рыночным отношениям в экономике, изменения в области ценообразования и планирования, возникновение таких хозяйствующих субъектов, как хозяйственные товарищества и общества, приватизация объектов государственной и муниципальной собственности, превращение налогов в основной источник государственных доходов и т. д. обусловили необходимость появления новых органов, осуществляющих финансовый контроль, и новых форм его проведения.

Понятие и виды субъектов.

Субъект налогового права – это внешне обособленное, способное самостоятельно вырабатывать, выражать и осуществлять единую волю лицо, которое налоговое законодательство наделяет налогово-правовым статусом, то есть потенциальной способностью участвовать лично либо через представителя в налоговых правоотношениях.

Основными субъектами налоговых правоотношения являются² налогоплательщики – физические лица, индивидуальные предприниматели и юридические лица, и публично – территориальные образования – Российская Федерация, Субъекты Российской Федерации и муниципальные образования в лице уполномоченных органов. Рассмотрим их подробнее.

Термин «физическое лицо» охватывает всех индивидуальных субъектов, пребывающих на территории государства: граждан РФ, иностранцев и лиц без гражданства. Понятие «гражданин» представляет собой специфически социально-правовой аспект характеристики индивида. В нем выражается устойчивая юридическая связь лица с государством, определяющая правовое положение этого лица в обществе и государстве.

Особую категорию субъектов налогового права, охватываемую понятием «физическое лицо» составляют в настоящее время индивидуальные предприниматели. Ими являются граждане, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица и прошедшие в установленном порядке государственную регистрацию в качестве индивидуальных предпринимателей. Согласно п. 2 ст. 23 ГК РФ глава крестьянского (фермерского) хозяйства, осуществляющего деятельность без образования юридического лица (ст. 257 ГК РФ), также признается предпринимателем с момента государственной регистрации крестьянского (фермерского) хозяйства.

В соответствии с п. 2 ст. 11 НК РФ под индивидуальными предпринимателями понимаются физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частные нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты.

Ст. 227 НК РФ устанавливает особенности исчисления индивидуальными предпринимателями сумм налога на доходы.

Любая отраслевая правосубъектность включает в себя два основных структурных элемента: способность обладания правами и несения обязанностей (правоспособность) и способность к самостоятельному осуществлению прав и обязанностей (дееспособность). Налоговая правоспособность возникает у физического лица с момента рождения.

Можно выделить две основные функции налоговой дееспособности: юридическую и социальную. Первая заключается в том, что налоговая дееспособность³ физического лица является средством реализации его налоговой правоспособности. Социальная функция налоговой дееспособности проявляется в обеспечении личности возможности осуществления своих налоговых обязанностей перед государством и позволяет нести ответственность за неправомерное

поведение. Дееспособность физического лица наступает по достижении определенного возраста.

До достижения четырнадцатилетнего возраста (возраста ограниченной гражданской и трудовой дееспособности), лицо нередко фактически не сталкивается с необходимостью реализовать свои налоговые обязанности и права. Его налоговая дееспособность (даже если бы таковая существовала) в любом случае оставалась бы невостребованной.

Пункт 1 ст. 45 НК РФ гласит, что налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. Однако известно, что в силу п. 2 ст. 107 НК РФ физическое лицо может быть привлечено к налоговой ответственности с 16-летнего возраста.

Согласно ст. 29 ГК РФ, гражданин, который вследствие психического расстройства не может понимать значение своих действий или руководить ими, может быть признан судом недееспособным в порядке, установленном гражданским процессуальным законодательством России. Над ним устанавливается опека. В силу п. 2 ст. 51 НК РФ обязанность по уплате налогов и сборов физического лица, признанного судом недееспособным, исполняется опекуном за счет денежных средств этого недееспособного лица.

Статья 9 НК РФ называет в качестве участников налоговых отношений организации, признаваемые в соответствии с Кодексом налогоплательщиками и (или) плательщиками сборов, или налоговыми агентами. Пункт 2 ст. 11 НК РФ определяет, что под организациями в налоговом законодательстве понимаются юридические лица, образованные в соответствии с законодательством (российские организации), а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории РФ (иностраные организации).

Статья 19 НК РФ устанавливает, что в порядке, предусмотренном НК РФ, филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов по месту нахождения этих филиалов и иных обособленных подразделений. В части второй НК РФ это правило конкретизируется.

Категория «юридическое лицо» не в состоянии охватить всех коллективных субъектов налогового права.

Субъектами налогового права России являются государственные органы и органы местного самоуправления.

Несколько обособленное место среди участников налоговых отношений занимают органы местного самоуправления. В соответствии со ст. 12 Конституции РФ местное самоуправление в пределах своих полномочий самостоятельно, органы местного самоуправления не входят в систему органов государственной власти.

В п. «и» ст. 72 Конституции РФ установление общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации находится в совместном ведении Российской Федерации и субъектов РФ.

Правовой статус налогоплательщиков и плательщиков сборов.

Участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, являются организации и физические лица, признаваемые налогоплательщиками. Понятие «налогоплательщик» относится к числу специфических терминов законодательства о налогах и сборах и используется исключительно в значениях, определяемых соответствующими статьями НК.

Налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых НК возложена обязанность уплачивать соответствующие налоги или сборы.

Налогоплательщики в качестве субъектов налогового права подразделяются на две группы: организации, физические лица.

К числу налогоплательщиков-организаций относятся филиалы и иные обособленные подразделения иностранных организаций, расположенные на территории Российской Федерации, при условии, что налоговым законодательством на них возложена обязанность уплачивать конкретные налоги.

Филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций самостоятельными налогоплательщиками не являются, поскольку на основании ч. 2 ст. 19 НК они только исполняют налоговые обязанности головных организаций в месте своего нахождения.

Налогоплательщиками – физическими лицами могут быть граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства. На правовой статус налогоплательщика не влияет возраст налогоплательщика, поскольку обязанность по уплате налога возникает в момент приобретения объекта налогообложения.

Среди налогоплательщиков – физических лиц выделяются особые категории субъектов – индивидуальные предприниматели и налоговые резиденты Российской Федерации.

Индивидуальными предпринимателями являются физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица. К числу индивидуальных предпринимателей НК также относит частных нотариусов, частных охранников и частных детективов. Индивидуальные предприниматели приобретают правовой статус налогоплательщика независимо от наличия гражданско-правового статуса предпринимателя.

Налоговыми резидентами Российской Федерации признаются физические лица, фактически находящиеся на территории Российской Федерации не менее 183 дней в календарном году.

Налогоплательщик – это особый (специальный) правовой статус лица, на которое в соответствии с законом возложена обязанность уплачивать налоги и (или) сборы. Обязательными элементами правового статуса налогоплательщика выступают общие, одинаковые для физических лиц и организаций права и обязанности, зафиксированные нормами налогового права, а также ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах.

Субъективное налоговое право – это вид и мера возможного поведения субъектов налогового права. Поскольку субъективному праву всегда противостоит субъективная обязанность – требуемые законом вид и мера должного поведения, то и субъекты налогового права несут определенные обязанности.

Правовой статус налоговых агентов и сборщиков налогов.

Налоговое законодательство по отдельным видам налогов предусматривает обязанность налогоплательщиков самостоятельно рассчитывать сумму налога и перечислять ее в надлежащий адрес, но по некоторым видам налогов такая обязанность отсутствует. Во втором случае обязанности налогоплательщика делегируются налоговым агентам.

В соответствии с НК (ст. 24) налоговые агенты – это лица, на которых в соответствии с действующим законодательством возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет или внебюджетные фонды причитающихся налогов.

Налоговые агенты согласно ст. 24 НК имеют следующие обязанности:

- правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщиками, и перечислять в бюджеты или внебюджетные фонды соответствующие налоги;
- в течение одного месяца письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме возникшей недоимки;
- вести учет выплаченных налогоплательщику доходов, удержанных и перечисленных в бюджеты или внебюджетные фонды налогов, в том числе отдельно по каждому налогоплательщику;
- представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые, для осуществления контроля за правильностью исчисления и удержания налогов у налогоплательщиков, а также перечислять удержанные налоги в бюджеты или внебюджетные фонды.

Налоговых агентов следует отличать от сборщиков налогов и сборов.

Сборщики налогов и сборов – это государственные органы, органы местного самоуправления, другие уполномоченные органы и должностные лица, осуществляющие в силу прямого указания НК прием от налогоплательщиков средств в уплату налогов (сборов) и перечисление их в бюджет.

Налоговым кодексом (п. 5 ст. 9, 25) на сборщиков налогов (сборов) возложены следующие обязанности:

- осуществлять в установленном порядке помимо налоговых и таможенных органов прием и взимание налогов и сбор;
- контролировать уплату налогоплательщиками (плательщиками сборов) причитающихся налогов и сборов.

Основное отличие сборщиков налогов от налоговых агентов состоит в том, что сборщики налогов сами не выплачивают доход налогоплательщику и не обязаны удерживать с него налоги.

Сборщиками налогов выступают: исполнительные органы местного самоуправления относительно взимания земельного налога; органы Федеральной пограничной службы – относительно сбора за пограничное оформление; органы ГАИ – по сборам за выдачу или замену номерных знаков; суды, органы исполнительной власти и местного самоуправления, нотариусы, органы записи актов гражданского состояния – в части взимания госпошлины за совершение юридически значимых действий.

Общее в правовом статусе сборщиков налогов и налоговых агентов заключается в отсутствии возможности пользоваться правами налоговых органов. Одновременно и налоговые агенты, и сборщики налогов (сборов) являются подконтрольными субъектами со стороны налоговых органов.

Правовой статус налоговых представителей.

Налогоплательщики, плательщики сборов и налоговые агенты могут участвовать в налоговых правоотношениях лично либо через своих представителей.

Российское налоговое право предусматривает две категории представителей:

- законные – представители, наделенные соответствующими полномочиями законом или учредительными документами организации;
- уполномоченные – представители, наделенные соответствующими полномочиями доверенностями, оформленными по правилам ст. 185 ГК.

Представителями в налоговых отношениях могут быть физические лица и организации независимо от организационно-правовой формы.

Законными представителями организации выступают его органы, поскольку юридическое лицо приобретает права и принимает на себя обязанности через свои органы, действующие, на основании закона, иных нормативных правовых актов или учредительных документов. Законным представителем организации может выступать и другое юридическое лицо, отношения с которым оформляются контрактом или договором поручительства. Сотрудники организации-представителя могут действовать лишь на основании доверенности, оформленной в порядке передоверия.

Уполномоченным представителем налогоплательщика может быть физическое или юридическое лицо, наделенное налогоплательщиком правом представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами и иными субъектами налогового права.

Налоговым кодексом установлено правило, согласно которому не могут быть уполномоченными представителями налогоплательщика должностные лица налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, Федеральной службы по экономическим и налоговым преступлениям, судьи, следователи и прокуроры.

Заключение.

Налоговые правоотношения — это урегулированные нормами налогового права общественные финансовые отношения, возникающие по поводу взимания налогов с юридических и физических лиц, других категорий налогоплательщиков.

Основным содержанием налогового правоотношения является обязанность налогоплательщика внести в бюджетную систему или внебюджетный государственный (местный) фонд денежную сумму в соответствии с установленными ставками и в предусмотренные сроки, а обязанность компетентных Органов — обеспечить уплату налогов. Невыполнение налогоплательщиками своей обязанности влечет за собой причинение материального ущерба государству, ограничивает его возможности по реализации функций и задач. Поэтому законодательство предусматривает строгие меры воздействия к лицам, допустившим такое правонарушение, чтобы обеспечить выполнение этих обязанностей.

В налоговых правоотношениях участвуют: налогоплательщики, органы государственной налоговой службы и кредитные органы — банки, которые принимают и зачисляются налоговые платежи на счета соответствующих бюджетов. Они являются носителями юридических прав и обязанностей в данных отношениях, т. е. субъектами налогового права.