

УДК 347.73

НАЛОГОВАЯ ПРАВОСУБЪЕКТНОСТЬ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА-ОРГАНИЗАЦИИ

Евгения В. Ваймер^{a, @, ID}

^a Алтайский государственный технический университет им. И. И. Ползунова, 656038, Россия,

г. Барнаул, пр. Ленина, 46

@ vaimmer-evgeniya79@yandex.ru

^{ID} <https://orcid.org/0000-0002-9109-6567>

Поступила в редакцию 11.04.2018. Принята к печати 31.08.2018.

Ключевые слова:

налоговая правосубъектность, налогоплательщик-организация, юридическое неравенство субъектов налоговых отношений, юридическое лицо, государственная регистрация, постановка на налоговый учет, реализация статуса налогоплательщика.

Аннотация: В статье исследуется правосубъектность такого субъекта налоговых отношений, как налогоплательщик-организация. Обосновывается утверждение о том, что налоговая правосубъектность налогоплательщика-организации включает в себя налоговую правоспособность, дееспособность и деликтоспособность. Вся триада юридических качеств возникает одновременно с момента государственной регистрации организации в качестве юридического лица и постановки на налоговый учет. Незарегистрированные организации – общественные организации или религиозные группы, первичные профсоюзные организации, не являющиеся юридическими лицами, не приобретают статуса налогоплательщика и не подлежат постановке на налоговый учет. Обращается внимание на то, что при государственной регистрации организации присваивается основной государственный регистрационный номер, идентификационный номер налогоплательщика и код причины постановки на учет. С этого момента организация может реализовать свои права и исполнять обязанности как налогоплательщик, указывая присвоенные номера во всех документах, представляемых налоговой службе и органам государственных внебюджетных фондов.

Для цитирования: Ваймер Е. В. Налоговая правосубъектность налогоплательщика-организации // Вестник Кемеровского государственного университета. Серия: Гуманитарные и общественные науки. 2018. № 3. С. 48–52.

Введение

Современное законодательство о налогах и сборах имеет собственный достаточно широкий понятийный аппарат. Однако это вовсе не означает, что законодательство о налогах и сборах и налогово-правовая наука в целом не использует правовые термины, понятия, конструкции, применяемые в том числе наукой гражданского и административного права. Особенно это касается учения о субъектах налоговых отношений. Основным субъектом налоговых отношений помимо налоговых (таможенных) органов являются налогоплательщики. Согласно п. 1 ст. 9 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) налогоплательщиками являются организации и физические лица¹. При этом, как отмечает С. П. Павленко, в ст. 11 НК РФ понятие *налогоплательщик* относится к числу специфических терминов законодательства о налогах и сборах и используется исключительно в значениях, определяемых соответствующими статьями НК РФ [1, с. 110]. В свою очередь А. А. Копина

указывает на то, что понятие *налогоплательщик* является общеродовым и конкретизируется применительно к каждому налогу [2, с. 5].

Для того чтобы лицо могло участвовать в налоговых отношениях, быть налогоплательщиком, оно должно обладать налоговой правосубъектностью. Данное юридическое качество представляет собой возможность и способность субъекта иметь, а также осуществлять (т.е. быть носителем) юридические права и обязанности в налоговых правоотношениях.

Налоговая правосубъектность и ее элементы

Налоговая правосубъектность состоит из трех юридических качеств: налоговой правоспособности (способности иметь права и обязанности в области налогообложения), налоговой дееспособности (способности лично участвовать в налоговых отношениях, лично осуществлять права и нести обязанности налогоплательщика или налогового агента), а также налоговой деликтоспособности (способности самостоятельно нести ответственность за неисполнение

¹ НК РФ (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 19.02.2018) // Собрание законодательства РФ (СЗ РФ). 1998. № 31. Ст. 3824; СЗ РФ. 2018. № 9. Ст. 1291.

или ненадлежащее исполнение своих обязанностей, установленных законодательством о налогах и сборах). И если моменты возникновения налоговой правоспособности, дееспособности и деликтоспособности физических лиц разграничены во времени в связи с возрастом и вменяемостью индивида, то все три качества правосубъектности налогоплательщиков-организаций возникают одновременно и связываются с фактом государственной регистрации организации в качестве юридического лица.

Ключевым элементом налоговой правосубъектности является дееспособность налогоплательщика-организации. Дееспособность организации проявляется прежде всего в деятельности ее органов управления. «Органы юридического лица формируют и выражают его волю, и поэтому именно через них, т. е. посредством совершаемых ими действий, оно приобретает права и принимает на себя обязанности. Их действия рассматриваются как действия самого юридического лица» [3].

Вместе с тем должностные лица организации не являются субъектами налоговых отношений, однако при совершении организацией налогового правонарушения могут быть привлечены к административной или уголовной ответственности дополнительно.

Характерной особенностью налоговой дееспособности организации является то, что самостоятельное участие организации в налоговых правоотношениях обусловлено не собственным усмотрением, а требованием законодательства исполнять надлежащим образом конституционную обязанность. Данное обстоятельство в корне отличает налоговую дееспособность от гражданской, где деятельность субъектов права в основном определяется их собственной мотивацией. Здесь находит свое проявление особенность диспозитивного метода гражданско-правового регулирования.

В отраслях публичного права субъекты, не обладающие властными полномочиями, в силу императивного характера правового регулирования главным образом наделены способностью своими действиями выполнять обязанности. Как верно указала М. В. Карасева, способность приобретать права, осуществлять их, распоряжаться ими вторично, производна от необходимости выполнять обязанности [4, с. 29].

Несмотря на то, что в НК РФ на первое место ставятся права налогоплательщика, мы считаем, что все обязанности налогоплательщика являются центральными элементами его правосубъектности, поскольку это вытекает из конституционно-правовой природы налогообложения. Подтверждением таких выводов может выступать и позиция Конституционного

Суда РФ (КС РФ) о том, что налоговые правоотношения основаны на властном подчинении одной стороны другой и предполагают в связи с этим субординацию сторон: налоговому органу, действующему от имени государства, принадлежит властное полномочие, а налогоплательщику – обязанность повиновения². Это говорит о том, что специальный характер налоговой правосубъектности налогоплательщиков обусловлен особенностями метода правового регулирования налогового права, в нем юридически закрепляется неравенство субъектов.

Прежде чем определиться с налоговой правосубъектностью налогоплательщика-организации, необходимо сказать, что представляет собой организация, в том числе с точки зрения законодательства о налогах и сборах. Дело в том, что понятие *организация* имеет широкое значение: организация может рассматриваться как социальное образование, как состояние или свойство субъекта и объекта, как процесс или совокупность осуществляемых мероприятий для решения определенных задач, как направление работ по управлению производством. Понятие *организация* означает также состав органов управления, порядок их соподчиненности, административные связи, содержание и порядок выполнения функций управления.

Организации как коллективные субъекты права представляют собой особые образования, обладающие рядом специфических признаков. Во-первых, организация – это объединение людей; во-вторых – наличие органов управления этой организации; в-третьих – возможность обладания правами, обязанностями, имуществом. Следовательно, организация представляет собой коллективное образование, созданное с целью обособления возникающей общности в организационном и имущественном планах.

По гражданскому законодательству любое юридическое лицо всегда является организацией, но не всякая организация обязательно является юридическим лицом. К примеру, общественные объединения, религиозные группы, первичные профсоюзные организации могут существовать без регистрации в качестве юридического лица.

В соответствии со ст. 48 Гражданского кодекса РФ (ГК РФ)³ юридическим лицом признается организация, которая имеет обособленное имущество и отвечает им по своим обязательствам, может от своего имени приобретать и осуществлять гражданские права и нести гражданские обязанности, быть истцом и ответчиком в суде. Юридическое лицо должно быть зарегистрировано в едином государственном

² По делу о проверке конституционности п. 2 и 3 ч. 1 ст. 11 Закона РФ от 24.06.1993 «О федеральных органах налоговой полиции». Постановление КС РФ от 17.12.1996 № 20-П // СЗ РФ. 1997. № 1. Ст. 197.

³ ГК РФ (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 29.12.2017) // СЗ РФ. 1994. № 32. Ст. 3301.

реестре юридических лиц (ЕГРЮЛ) в одной из установленных организационно-правовых форм.

Следует отметить, что в теории гражданского права выделяются такие характерные признаки юридического лица, как имущественная обособленность, организационное единство, участие в гражданском обороте от своего имени, самостоятельная имущественная ответственность. Несомненно, что юридическое лицо является самостоятельным субъектом юридической ответственности.

Что касается налогового законодательства, то в п. 2 ст. 11 НК РФ указано, что под термином *организация* следует понимать юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств.

Анализируя признаки организации как субъекта налогового права, Р. А. Сергиенко к ним относит следующие: а) внутреннее организационное единство организации; б) самостоятельное (от своего имени) участие организации в налоговых правоотношениях; в) наличие у организации определенного комплекса имущества и (или) совершение ею определенных имущественных операций (имущественная обособленность организации); г) самостоятельная ответственность организации за нарушение законодательства о налогах и сборах [5, с. 20]. Таким образом, в налоговом праве субъектом может быть только юридическое лицо, что позволяет говорить о тождественности понятий организации и юридического лица.

Именно так было отмечено в Постановлении Седьмого арбитражного апелляционного суда от 30.08.2012 № А27-7872/2012 по делу о признании недействительным решения ФСС о непринятии к зачету расходов, произведенных страхователем-плательщиком единого социального налога на цели обязательного социального страхования, исходя из системного толкования положений ст. 19 НК РФ. Кроме того, ФАС Московского округа в Постановлении от 11.11.2011 № А41-33964/10

указал на то, что простое товарищество не является юридическим лицом и в этой связи не признается налогоплательщиком.

Поскольку государственная регистрация является проявлением властных полномочий и существенно затрагивает права и интересы различных категорий субъектов, ее осуществление возложено на государственные органы [6, с. 26]. Таким государственным органом согласно Постановлению Правительства РФ от 17.05.2002 № 319 (ред. от 16.09.2003) «Об уполномоченном федеральном органе исполнительной власти, осуществляющем государственную регистрацию юридических лиц, крестьянских (фермерских) хозяйств, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей»⁴ является Федеральная налоговая служба (ФНС)⁵.

Государственная регистрация юридического лица осуществляется на основе одноименного Федерального закона (ФЗ)⁶ с учетом положений Административного регламента⁷. Процедура государственной регистрации юридического лица включает в себя несколько стадий: представление заявителем документов, необходимых для государственной регистрации юридического лица в регистрирующий орган (формы документов); рассмотрение документов, представленных на государственную регистрацию, и принятие решения по ним; обжалование решения и его исполнение. Регистрирующим органом фактически проводится юридическая проверка документов, поданных на государственную регистрацию. Проверяется достоверность сведений об адресе места нахождения юридического лица (о юридическом адресе) и фирменном наименовании организации, об учредителях и руководителях организации.

Следует указать на то, что с 01.01.2017 при регистрации юридических лиц вместо свидетельства о государственной регистрации выдают лист записи реестра. Лист записи – это документ, который подтверждает факт внесения записи в ЕГРЮЛ⁸. В этом документе имеется основной государственный регистрационный номер (ОГРН) (единый, при первой регистрации) и государственный регистрационный номер (ГРН) (порядковый государственный

⁴ Об уполномоченном федеральном органе исполнительной власти, осуществляющем государственную регистрацию юридических лиц, крестьянских (фермерских) хозяйств, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей. Постановлению Правительства РФ от 17.05.2002 № 319 (ред. от 16.09.2003) // СЗ РФ. 2002. № 20. Ст. 1872.

⁵ Об утверждении Положения о ФНС. Постановление Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 (ред. от 23.09.2017) // СЗ РФ. 2004. № 40. Ст. 3961.

⁶ О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей. ФЗ от 08.08.2001 № 129-ФЗ (ред. от 30.10.2017 № 312-ФЗ) // СЗ РФ. 2001. № 33 (Часть I). Ст. 3431.

⁷ Об утверждении Административного регламента предоставления ФНС государственной услуги по государственной регистрации юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств. Приказ Минфина России от 30.09.2016 № 169н (ред. от 20.04.2018) // Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_208273/ (дата обращения: 19.03.2018).

⁸ Об утверждении формы и содержания документа, подтверждающего факт внесения записи в Единый государственный реестр юридических лиц или Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей, признания утратившими силу отдельных приказов и отдельных положений приказов ФНС. Приказ ФНС России от 12.09.2016 № ММВ-7-14/481@ // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. № 43. 24.10.2016.

номер регистрации каждого изменения, касающихся юридического лица).

Исследуя законодательство о налогах и сборах, труды отечественных юристов, можно утверждать, что возникновение налоговой правосубъектности организации связывается с ее постановкой на налоговый учет. Осуществление налогового учета является важнейшим видом контрольной деятельности налоговых органов, своего рода предварительной формой налогового контроля. В результате его осуществления налоговые органы получают информацию, необходимую для проведения налоговых проверок: юридический адрес, адрес фактического местонахождения (места жительства) налогоплательщика, сведения о руководителях и организационно-правовой форме организации-налогоплательщика, ее обособленных подразделениях и др.

По словам Е. Н. Кондрата, с принятием ФЗ от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» в налоговой политике государства был взят курс на упрощение налогового учета [7, с. 318]. И в настоящее время в полной мере реализуется правило п. 3 ст. 83 НК РФ, согласно которому постановка на учет организации в налоговом органе по месту нахождения осуществляется на основании сведений, содержащихся в ЕГРЮЛ. Организации обязаны подать заявление о постановке на учет только в одном случае – при создании обособленного подразделения, не являющегося филиалом или представительством. Это, как называет его налого-

вое законодательство, стационарное рабочее место, организованное более чем на 30 дней и находящееся вне места нахождения организации.

Заключение

При регистрации налогоплательщика присваивается идентификационный номер налогоплательщика (ИНН). ИНН налогоплательщика-организации представляет собой десятизначный цифровой код, который не подлежит изменению и не может быть повторно присвоен другой организации. В дополнение к ИНН организации присваивается код причины постановки.

Организации обязаны указывать ОГРН и ИНН в декларациях, расчетах, заявлениях и других документах, подаваемых в налоговый орган; платежных поручениях на уплату налогов, сборов и страховых взносов; счетах-фактурах.

Следует подчеркнуть, что государственная регистрация организации в качестве юридического лица является способом легализации гражданской правосубъектности, которая в свою очередь является основой для возникновения налоговой правосубъектности. При этом налоговая правосубъектность налогоплательщика-организации возникает только после ее постановки на налоговый учет и присвоения ИНН. Считаем, что с момента завершения процедуры постановки на учет и присвоения ИНН организация может участвовать в налоговых отношениях, реализуя права и обязанности как налогоплательщик.

Литература

1. Павленко С. П. Особенности правового статуса налогоплательщика по налогу на доходы физических лиц // Государство и право. 2010. № 3. С. 110–113.
2. Копина А. А. Классификация налогоплательщиков: цель и задачи // Налоги. 2016. № 6. С. 5–10.
3. Комментарий к Гражданскому кодексу РФ, части первой (постатейный) / под ред. О. Н. Садикова. М.: Контракт; Инфра-М, 1997. 777 с.
4. Карасева М. В. Финансовое право. Общая часть. М.: Юристъ, 1999. 256 с.
5. Сергиенко Р. А. Организация как субъект налогового права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2003. 22 с.
6. Зорина Е. А. Федеральная налоговая служба России как орган государственной регистрации юридических лиц // Налоги. 2014. № 3. С. 25–27.
7. Кондрат Е. Н. Совершенствование учета налогоплательщиков: проблемы и решения // Административное и муниципальное право. 2014. № 4. С. 315–324.

TAX LEGAL PERSONALITY OF A TAXPAYING ORGANIZATION

Evgeniya V. Vaimer^{a, @, ID}

^a Altai State Technical University named after I. I. Polzunov, 46, Lenin Ave., Barnaul, Russia, 656038,

@vaimer-evgeniya79@yandex.ru

^{ID} <https://orcid.org/0000-0002-9109-6567>

Received 11.04.2018. Accepted 31.08.2018.

Keywords: tax personality, taxpaying organization, legal inequality of subjects of tax relations, legal entity, state registration, tax registration, realization of the status of a taxpayer.

Abstract: This article investigates the legal personality of such a subject of tax relations as a taxpayer-organization. The author proves the thesis that the tax personality of a taxpayer-organization includes tax legal ability, legal capacity and delictual dispositive capacity. This triad of legal qualities arises the moment the organization is registered as a legal entity and a tax payer. Unregistered organizations, such as public organizations or religious groups, as well as primary trade union organizations are not legal entities and do not acquire the status of a taxpayer and are not subject to tax registration. It is important that during state registration the organization acquires the main state registration number, taxpayer identification number, and tax registration reason code. From that moment the organization can realize its rights and fulfill its duties as a taxpayer, indicating the assigned numbers in all documents submitted to the tax service and state extra-budgetary funds.

For citation: Vaimer E. V. Nalogovaia pravosub'ektnost' nalogoplatel'shchika-organizatsii [Tax Legal Personality of a Taxpaying Organization]. *Bulletin of Kemerovo State University. Series: Humanities and Social Sciences*, no. 3 (2018): 48–52.

References

1. Pavlenko S. P. Osobennosti pravovogo statusa nalogoplatel'shchika po nalogu na dokhody fizicheskikh lits [Features of the legal status of the taxpayer for personal income tax]. *Gosudarstvo i pravo = State and Law*, no. 3 (2010): 110–113.
2. Kopina A. A. Klassifikatsiia nalogoplatel'shchikov: tsel' i zadachi [Classification of taxpayers: goals and objectives]. *Nalogi = Taxes*, no. 6 (2016): 5–10.
3. *Kommentarii k Grazhdanskomu kodeksu RF, chast' pervoi (postateinyi)* [Commentary to the Civil Code of the Russian Federation, part one (itemized)]. Ed. Sadikov O. N. Moscow: Kontrakt; Infra-M, 1997, 777.
4. Karaseva M. V. *Finansovoe pravo. Obshchaia chast'* [Financial right. General information]. Moscow: Iurist", 1999, 256.
5. Sergienko R. A. *Organizatsiia kak sub"ekt nalogovogo prava*. Avtoref. diss. kand. iurid. nauk [Organization as a subject of tax law. Cand. Jurispr. Sci. Diss. Abstr.]. Voronezh, 2003, 22.
6. Zorina E. A. Federal'naia nalogovaia sluzhba Rossii kak organ gosudarstvennoi registratsii iuridicheskikh lits [The Federal tax service of the Russian Federation as a body of state registration of legal entities]. *Nalogi = Taxes*, no. 3 (2014): 25–27.
7. Kondrat E. N. Sovershenstvovanie ucheta nalogoplatel'shchikov: problemy i resheniia [Improving the registration of taxpayers: problems and solutions]. *Administrativnoe i munitsipal'noe pravo = Administrative and municipal law*, no. 4 (2014): 315–324.