



ПРАВОВЫЙ СТАТУС ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ КАК СУБЪКТОВ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ

Роман СИДОРУК,

аспирант кафедры административного и финансового права
Национального университета «Одесская юридическая академия»

Summary

The legal status of the subjects of tax relations is determined by the tax legislation. Tax Code of Ukraine establishes the range of taxpayers, where legal entities and their subdivisions occupy a special place. The article examines the civil-legal nature of collective entities. Here is conducted a theoretical study of legal entities as payers of taxes and fees. In these article distinctive features of legal entities as taxpayers, allowing to separate them from the other participants of tax legal relations. The expediency of applying the concept of «legal person» in the law to characterize the collective taxpayers is considered. The conclusion is drawn concerning the recognition of separate subdivisions of legal entities as independent payers of taxes and fees.

Key words: legal entity, organization, taxpayer, branch, representative office.

Аннотация

Правовой статус субъектов налоговых правоотношений определяется налоговым законодательством. Налоговый кодекс Украины закрепляет круг налогоплательщиков, среди которых особое место занимают юридические лица и их обособленные подразделения. В статье анализируется гражданско-правовая природа коллективных субъектов. Проводится теоретическое исследование юридических лиц как плательщиков налогов и сборов. Рассматриваются отличительные признаки юридических лиц-налогоплательщиков, позволяющие отделить их от других участников налоговых правоотношений. Обосновывается целесообразность применения понятия «юридическое лицо» в законодательстве для характеристики коллективных налогоплательщиков. Сделан вывод по поводу признания обособленных подразделений юридических лиц в качестве самостоятельных плательщиков налогов и сборов.

Ключевые слова: юридическое лицо, организация, налогоплательщик, филиал, представительство.

Постановка проблемы. Налогоплательщики занимают центральное место среди субъектов налоговых правоотношений. В соответствии со ст. 67 Конституции Украины каждый обязан платить налоги и сборы в порядке и размерах, установленных законом. Особенности правового статуса и условия признания тех или иных субъектов налогоплательщиками определяется налоговым законодательством. Понятие «юридическое лицо» является заслугой науки гражданского права. Налоговое право выработало свой понятийно-категориальный аппарат, однако ряд понятий заимствовано из гражданского и хозяйственного права, что является обоснованным. Поэтому важно выяснить признаки юридических лиц и их обособленных подразделений как участников налоговых правоотношений.

Актуальность темы исследования обусловлена отсутствием единого подхода относительно правового статуса юридических лиц как налогоплательщиков. Также в научной литературе существует дискуссия по поводу применения понятий «юридическое лицо» и «организация» в налоговом законодательстве. Пристального внимания заслуживает анализ проблемы признания обособленных подразделений самостоятельными участниками налоговых правоотношений.

Состояние исследования. Для данного научного исследования особый интерес представляют разработки ученых-цивилистов таких, как С.Н. Братуся, Н.В. Козловой, Н.В. Красавчикова, Е.О. Харитоновна. Проблемы правового статуса юридических лиц как субъектов налоговых правоотношений нашли свое отражение в значительном количестве работ отечественных и зарубежных ученых, среди которых можно выделить труды Д.В. Винницкого, А.Р. Карапетян, Ю.В. Онищика, Р.А. Сергиенко, В.А. Яговкиной.

Целью статьи является исследование правового статуса юридических лиц как налогоплательщиков, выявление признаков юридического лица, позволяющих разграничить их с иными субъектами налоговых правоотношений, исследование целесообразности применения понятия «организация» в налоговом законодательстве, изучения зарубежного опыта по данной проблематике.

Изложение основного материала. В соответствии со ст. 15 Налогового кодекса Украины (далее – НК) плательщиками налогов признаются физические лица (резиденты и нерезиденты Украины), юридические лица (резиденты и нерезиденты Украины) и их обособленные подразделения, которые имеют, получают (передают) объекты налогообложения

или осуществляют деятельность (операции), которая является объектом налогообложения согласно этому кодексу или налоговым законам, и на которых возложена обязанность по уплате налогов и сборов [1]. Для сравнения иностранное законодательство (в. 19 НК Российской Федерации, ст. 13 НК Республики Беларусь) признает плательщиками налогов и сборов организации и физические лица, на которых возложена обязанность уплачивать налоги и сборы [2; 3]. То есть НК Украины более содержательно определяет круг налогоплательщиков. Однако ст. 15 НК Украины требует уточнения, поскольку соответствующие лица могут признаваться и плательщиками сборов. Кроме того, обязанность по уплате налогов и сборов определяется не только НК Украины, но и законодательством по вопросам таможенного дела.

В соответствии со ст. 80 Гражданского кодекса Украины (далее – ГК) юридическим лицом является организация, созданная и зарегистрированная в установленном законом порядке. В этой же статье отмечается, что юридическое лицо наделяется гражданской правоспособностью и дееспособностью, может быть истцом и ответчиком в суде [1]. Российское гражданское законодательство иначе дает определение данного понятия. Так, в соответствии с



п. 1 ст. 48 Гражданского кодекса Российской Федерации 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 [2].

Научная доктрина Англии, сформированная судебной практикой, определяет «юридическое лицо» через следующие критерии: 1) участники компаний несут ответственность по обязательствам компании в пределах стоимости паев, принадлежащих им; 2) имущество компании отмежевывается от имущества ее участников; 3) компания существует независимо от ее участников; 4) компания как самостоятельный субъект права от своего имени может заключать сделки и выступать в суде в качестве истца и ответчика. [4, с. 140–144].

С.Н. Братусь подчеркивал, что основой или «субстратом» юридического лица являются люди, которые находятся в определенных взаимоотношениях между собой [5, с. 46]. Н.В. Козлова отмечает, что юридическое лицо живым существом не является, в правоотношениях ее представляют конкретные люди, действия которых порождают правовые последствия непосредственно для юридического лица [6, с. 18].

О.А. Красавчиков определял юридическое лицо как организацию, которая обладает предусмотренными законом материальными и правовыми признаками [7, с. 128]. По его мнению, юридическое лицо является правовой формой выражения определенных общественных отношений людей, объединенных единой целью. Отсюда следовал вывод, что юридическим лицом является организация, которая, однако, выступает не как сумма индивидов, ее составляющих, а как определенное социальное образование – «система существенных социальных взаимосвязей, объединенных для достижения поставленных целей в единое структурно и функционально дифференцированное социальное целое, которое обладает признаками юридического лица» [8, с. 108].

Необходимо подчеркнуть, что юридическое лицо в гражданском и налоговом праве – это два разных понятия, которые отличаются друг от друга. Правосубъектность юридического лица в нало-

говом праве и гражданском имеет свою специфику, которая обусловлена методами правового регулирования, однако не возникает сомнения, что гражданское и налоговое право тесно переплетаются, в том числе и в вопросах правосубъектности субъектов налоговых правоотношений.

Стоит отметить, что термин «юридическое лицо» является общеправовым и общепринятым в юриспруденции. Им оперирует административное, гражданское, трудовое, хозяйственное право. Однако ряд ученых, таких как Д.В. Винницкий, Р.А. Сергиенко, Ю.В. Онищик и другие, утверждают, что в налоговом праве следует применять понятие «организация», которое охватывает всех остальных налогоплательщиков, кроме физических лиц [9; 10; 11]. Это понятие используется и российский законодатель. Так, согласно ст. 19 НК РФ плательщиками налогов и сборов являются организации и физические лица [2].

Р.А. Сергиенко подчеркивает, что установление в качестве субъектов налогового права организаций, а не юридических лиц, как это имеет место в гражданском праве, вызвано несколькими причинами. Во-первых, стремлением законодателя расширить круг налогоплательщиков. Признавая субъектом налогового права, помимо юридических лиц, организации, не обладающие таким статусом, законодательство увеличивает количество возможных налогоплательщиков. В конечном итоге это способствует увеличению налоговых поступлений в бюджет. Во-вторых, необходимость более эффективного участия государства в налоговых отношениях. Признание филиалов и представительств иностранных юридических лиц и международных организаций субъектами налогового права обеспечивает возможность наиболее действенного контроля со стороны государства за исполнением налоговых обязанностей [10, с. 140]. Однако трудно согласиться с автором, что в результате расширенного толкования понятия «организация» увеличивается сумма поступлений в бюджет, поскольку в данном случае лишь расширение базы налогообложения будет способствовать увеличению налоговых отчислений.

В.А. Яговкина указывает, что применительно к российским организациям в налоговом законодательстве возможно использование терминов «юридическое

лицо» и «филиал юридического лица» [12, с. 98].

Считаем, что законодатель верно изложил содержание ст. 15 НК Украины и закрепил в качестве налогоплательщиков именно юридических лиц, а не организации. Потому что целесообразным является использование единой терминологии в налоговом и гражданском законодательстве. Термин «юридическое лицо» является заслугой и предметом исследования, прежде всего гражданского права, и вряд ли существует потребность в замене данного понятия в налоговом праве. А введение термина «организация» приведет к приравнению юридического лица и его обособленного подразделения, что может привести к осложнению правоприменительной практики.

Рассматривая юридическое лицо в качестве налогоплательщика, необходимо также выделить признаки, которые отделяли бы его от других субъектов налоговых правоотношений.

Юридическое лицо – это социальное образование, характеризующееся организационным единством, то есть системой взаимосвязей между структурными подразделениями. Внутренняя организация является специфической чертой, присущей всем коллективным субъектам права. Именно наличие такой внутренней организации выступает одним из необходимых предпосылок для признания за коллективным образованием способности быть особым носителем прав и обязанностей [13, с. 23].

Следующим признаком юридического лица является наличие у этой организации обособленного имущества. Поскольку получение прибыли является одной из целей предпринимательской деятельности, то она становится возможной при наличии у юридического лица собственного имущества и осуществления имущественных операций. Имущественная обособленность юридического лица позволяет ему самостоятельно вступать в налоговые правоотношения. Обязанность уплатить налог возникает при наличии объекта налогообложения и взимается в денежной форме. То есть налог является своеобразным отчуждением части имущества налогоплательщика.

Важным признаком коллективного субъекта является наличие банковского счета. Это объясняется тем, что расчеты между юридическими лицами, как правило, проводятся в безналичной форме.



Наличие банковского счета дает возможность в полной мере исполнить обязанности по перечислению налогов и сборов, а также обязанности юридического лица как налогового агента.

Следующим признаком юридического лица является способность участвовать в правоотношениях от своего имени. Юридическое лицо самостоятельно распоряжается своим имуществом, от своего имени приобретает права и исполняет обязанности, то есть реализует свою правосубъектность. В соответствии со ст. 90 ГК Украины юридическое лицо должно иметь свое наименование, которое содержит информацию о его организационно-правовой форме и указывается в его учредительных документах. Наименование и другие данные заносятся в Единый государственный реестр юридических лиц и физических лиц – предпринимателей. Без этих составляющих налогоплательщики – юридические лица не могут вступать в налогово-контрольные правоотношения.

Отличительной чертой юридических лиц является особый порядок их налогового учета. Взятия на налоговый учет юридических лиц и их обособленных подразделений контролирующими органами осуществляется независимо от наличия обязанности уплачивать тот или иной налог или сбор, и происходит после их государственной регистрации или включения сведений о них в соответствующие государственные реестры. Информация, которая собирается, используется и формируется касательно этих субъектов, заносится в специальный реестр – Единый банк данных о налогоплательщиках – юридических лицах. Кроме того, отдельно ведется Реестр крупных налогоплательщиков на соответствующий год с учетом критериев, определенных Налоговым кодексом для крупных налогоплательщиков. Также юридические лица при наличии условий, предусмотренных НК Украины, обязаны регистрироваться как плательщики НДС.

Юридические лица-налогоплательщики также отличаются тем, что для них свойствен особый порядок уплаты налогов и сборов и подачи отчетности. Касательно уплаты налогов и сборов, то налоговым законодательством Украины предусмотрено как перечисление ежемесячных авансовых платежей, так и уплата налоговых обязательств на основании подачи налоговой декларации. Кроме

того, плательщики налога на прибыль предприятий подают вместе с налоговой декларацией за соответствующий период квартальную или годовую финансовую отчетность.

Самостоятельная финансовая ответственность за налоговые правонарушения является следующим признаком юридического лица как особого субъекта налоговых правоотношений. Наличие обособленного имущества является материальной базой для хозяйственной деятельности и самостоятельной имущественной ответственности. Вступая в хозяйственные отношения, юридическое лицо приобретает имущественные права и обязанности. Поэтому невозможно обеспечить полное исполнение обязанностей без наличия имущественной ответственности. Однако не следует путать имущественную ответственность от финансово-правовой. Они взаимосвязаны, но реализуются в разных правоотношениях.

Новеллой в налоговом праве стало выделение нескольких юридических лиц в качестве одного налогоплательщика на прибыль предприятий. Такая организация юридических лиц получила название консолидированного налогоплательщика. Создание нового предприятия не происходит, а выделяется ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков, на которого в соответствии с договором о создании консолидированной группы налогоплательщиков возложены обязанности по представлению необходимых документов для регистрации договора о создании консолидированной группы. Также ответственный участник исчисляет сумму налогового обязательства, уплачивает соответствующие платежи, подает налоговую отчетность и несет финансовую ответственность за деятельность консолидированной группы.

Таким образом, консолидированная группа не является самостоятельным субъектом налоговых правоотношений. Каждый налогоплательщик зарегистрирован в соответствующих контролирующих органах, особенность только в том, что права и обязанности консолидированной группы определяются договором и реализуются ответственным участником (главным предприятием).

Особый интерес представляет вопрос об отнесении к налогоплательщикам обособленных подразделений

юридических лиц, к которым, в соответствии с гражданским законодательством, относятся филиалы и представительства.

В соответствии со ст. 95 ГК Украины филиалом является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне его местонахождения и осуществляющее все или часть его функций. Представительством является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне его местонахождения и осуществляющее представительство и защиту интересов юридического лица. Филиалы и представительства не являются юридическими лицами. Они наделяются имуществом юридического лица, создавшего их, и действуют на основании утвержденного им положения.

Налоговый кодекс Украины выделяет обособленные подразделения юридических лиц в качестве самостоятельных налогоплательщиков. Из числа резидентов к ним относятся филиалы и применяется определение, предусмотренное Гражданским кодексом Украины. Что же касается обособленных подразделений юридических лиц-нерезидентов, то налоговое законодательство относит к ним постоянные представительства нерезидентов, которые получают доходы с источником происхождения из Украины или выполняют агентские (представительские) и другие функции относительно таких нерезидентов или их учредителей.

В научной литературе существуют дискуссии по поводу признания филиала юридического лица-резидента налогоплательщиком [9; 10; 11]. Это объясняется тем, что он не обладает таким признаком как имущественная обособленность, поскольку все имущество филиала принадлежит юридическому лицу, которое ее создала. Не имея имущества, соответственные обособленные подразделения не могут нести имущественную ответственность.

Д.В. Винницкий считает возможным включение обособленных подразделений российских юридических лиц в состав налогоплательщиков. Он соглашается с тем, что эти субъекты не могут рассматриваться в качестве самостоятельных субъектов налоговой ответственности и считает это свидетельством «незавершенности развития их налоговой правосубъектности и недо-



статочной четкой позиции законодателя по этому вопросу» [14, с. 22]. Решение проблемы ученый видит через внесение изменений в гражданское законодательство и закрепление за обособленными подразделениями прав на переданное им имущество, что приведет к признанию их самостоятельными субъектами гражданских прав. В качестве другого варианта Д.В. Винницкий предлагает установить законодательством о налогах и сборах особые ограничительные управленческие права филиалов и представительств на использование и распоряжение имуществом юридического лица. С этим не соглашается А.Р. Карапетян, которая указывает, что вопросы правового положения участников гражданского оборота регулируются гражданским законодательством. Соответственно изменению гражданско-правового статуса этих субъектов, касающиеся, в частности, прав на имущество, совершаются путем внесения поправок и дополнений в гражданское законодательство. Поэтому спорной представляется позиция Д.В. Винницкого об установлении в законодательстве о налогах и сборах ограничительных управленческих прав филиалов и представительств на использование и распоряжение имуществом юридического лица [15, с. 24].

Считаем, что с точки зрения гражданского права филиалы ограничены в реализации своих прав, поскольку они наделяются имуществом юридического лица и исполняют часть его функций. Касательно налогового права, то здесь позиция совсем иная и филиалы можно признавать самостоятельными плательщиками налогов и сборов и отдельными участниками налоговых правоотношений. Во-первых, филиалы подлежат самостоятельному налоговому учету по месту нахождения, а также, если отвечают всем требованиям касательно регистрации как плательщики НДС, они обязаны зарегистрироваться как плательщики данного налога. Во-вторых, филиалы самостоятельно подают налоговую отчетность за соответствующие налоговые периоды. В-третьих, к ним могут быть применены меры финансовой ответственности. Несмотря на их имущественную ограниченность в гражданском обороте, в налоговом праве к ним применяются финансово-правовые санкции за деяния только в рамках имущества, находящегося в их

ведении. Это является логичным, поскольку привлечение к финансовой ответственности юридического лица за деяния филиала приведет к затягиванию этой процедуры и чрезмерной волоките. Обособленные подразделения юридических лиц – нерезидентов выступают самостоятельными налогоплательщиками, поскольку они обладают всеми свойствами, необходимыми для вступления в налоговые правоотношения. Их особенность состоит в том, что они обязаны после их государственной регистрации стать на налоговый учет в контролирующих органах.

Выводы. Таким образом, для юридического лица как самостоятельного налогоплательщика характерны следующие признаки: организационное единство, наличие обособленного имущества и банковского счета, способность участвовать в налоговых правоотношениях от своего имени, особый порядок налогового учета, уплаты налогов и сборов и подачи налоговой отчетности, самостоятельная финансовая ответственность.

Консолидированная группа налогоплательщиков не является самостоятельным налогоплательщиком, их совместная деятельность для целей налогообложения не приводит к образованию объединений юридических лиц в понимании хозяйственного законодательства. Выделяется ответственный участник, на которого возлагаются обязанности исчислить, уплатить и подать налоговую отчетность за деятельность консолидированного налогоплательщика.

Можно сделать вывод, что филиалы юридического лица-резидента можно признавать самостоятельными плательщиками налогов и сборов, поскольку они подлежат самостоятельному налоговому учету по месту нахождения, а также регистрации как плательщики НДС. Кроме того, филиалы самостоятельно подают налоговую отчетность за соответствующие налоговые периоды и, что немаловажно, к ним могут быть применены меры финансовой ответственности.

Список использованной литературы:

1. Законодательство Украины [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.zakon.rada.gov.ua/>.

2. Законодательство России [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.pravo.gov.ru/>.

3. Законодательство Республики Беларусь [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.pravo.by/>.

4. Гражданское и торговое право зарубежных государств : [учебник] : в 2 т. / отв. ред. Е.А. Васильев, А.С. Комаров. – 4-е изд., перераб и доп. – М. : Международные отношения, 2004– . – Т. 1. – 2004. – 556 с.

5. Братусь С.Н. Юридические лица в Советском гражданском праве. / С.Н. Братусь. – М. : Юридическое издательство министерства юстиции СССР, 1947. – 363 с.

6. Козлова Н.В. Понятие и сущность юридического лица. Очерк истории и теории : [учеб. пособие] / Н.В. Козлова. – М. : Статут, 2003. – 318 с.

7. Советское гражданское право : [учеб. пособие] / под ред. О.А. Красавчикова. – Свердловск, 1976. – 178 с.

8. Харитонов Е.О. Гражданское право Украины : [учеб. пособие] / Е.О. Харитонов, Н.А. Саниахметов. – К. : А.С.К., 2002. – 832 с.

9. Винницкий Д.В. Субъекты налогового права Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.12 / Д.В. Винницкий. – Екатеринбург, 1999. – 200 с.

10. Сергиенко Р.А. Организация как субъект налогового права : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Р.А. Сергиенко. – Воронеж, 2003. – 194 с.

11. Оніщик Ю.В. Правовий статус організації-платника податку : дис... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Ю.В. Оніщик ; Національний ун-т держ. податкової служби України. – Ірпінь, 2008. – 210 арк.

12. Яговкина В.А. Налоговое правоотношение (теоретико-правовой аспект) : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / В.А. Яговкина. – М., 2003. – 184 с.

13. Венедиктов А.В. О субъектах социалистических правоотношений / А.В. Венедиктов // Сов. гос-во и право. – 1955. – № 6. – С. 17–28.

14. Винницкий Д.В. Субъекты налогового права / Д.В. Винницкий. – М. : Изд-во НОРМА, 2000. – 192 с.

15. Карапетян А.Р. Правовой статус частных субъектов налогового права : дис. ... канд. юрид. наук / А.Р. Карапетян. – М., 2005. – 208 с.