Ольга Игоревна Лютова

к.ю.н., доцент кафедры административного и финансового права

 ННГУ им. Н.И. Лобачевского

г. Нижний Новгород, пр. Гагарина, д. 23

e-mai: lutova.olga@mail.ru

Наталья Николаевна Данилова

магистрант Приволжского филиала ФГБОУ ВО «Российского государственного университета правосудия»,

г. Нижний Новгород, пр. Гагарина, д. 17а

e-mai: natali-natali717@mail.ru

**К ВОПРОСУ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ПОНЯТИЯ ПРАВОВОГО СТАТУСА НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ**

**Аннотация:** Вопрос теоретического определения понятия правового статуса налогоплательщика является вновь актуальным, поскольку может существенно повлиять на объем прав и обязанностей указанного субъекта налоговых правоотношений. В этой связи считаем целесообразным провести анализ содержания категорий «правовой статус налогоплательщика» и «правовое положение налогоплательщика» с целью установления их соотношения и определения, адекватного реалиям развития современного законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также практике его применения. С помощью примеров из практической деятельности авторов доказывается, что реальный объем прав и обязанностей налогоплательщика, а также его ответственность может существенно отличаться в зависимости от того, какой «объем» придает правовой норме толкование высших судебных инстанций, что предопределяет различие теоретических понятий правового статуса налогоплательщика как явления статичного, характеризующего социальное положение лица на основе исключительно законодательных положений, и правового положения налогоплательщика, которое весьма изменчиво и зависит от складывающейся судебной практики в отношении толкования ряда норм НК РФ.

**Ключевые слова:** правовой статус; правовое положение; налогоплательщик; налоговый орган; требование о предоставлении документов; налоговая проверка; судебная практика.

Olga Igorevna Lyutova
Ph.D., Associate Professor of the Department of Administrative and Financial Law
  NNSU them. N.I. Lobachevsky
Nizhny Novgorod, Gagarin Ave., 23

e-mai: lutova.olga@mail.ru

Natalia Nikolaevna Danilova
Graduate student of the Volga branch of the Federal State Educational Establishment of Higher Education of the Russian State University of Justice,
Nizhny Novgorod, Gagarin Ave., 17а

e-mai: natali-natali717@mail.ru

**TO THE QUESTION OF DEFINITION OF THE CONCEPT OF THE LEGAL STATUS OF TAXPAYERS IN MODERN CONDITIONS**

**Annotation:** The issue of theoretical definition of the concept of the legal status of a taxpayer is again relevant, since it can significantly affect the scope of rights and obligations of the said entity tax legal relations. In this regard, we consider it expedient to analyze the contents of the categories «legal status of the taxpayer» and «legal position of the taxpayer» in order to establish their correlation and definition adequate to the realities of the development of the current legislation of the Russian Federation on taxes and fees, as well as the practice of its application. With the help of examples from the practical activities of the authors, it is proved that the real scope of the rights and obligations of the taxpayer, as well as his responsibility, can differ substantially depending on the «volume» that gives the legal norm to the interpretation of higher judicial instances, which predetermines the difference between the theoretical concepts of the taxpayer's legal status as The phenomenon of a static person characterizing the social position on the basis of exclusively legislative provisions, and the legal status of the taxpayer, which It is highly variable and depends on the emerging jurisprudence regarding the interpretation of a number of norms of the Tax Code.

**Key words:** legal status; Legal status; taxpayer; tax authority; The requirement to provide documents; tax audit; arbitrage practice.

Вопросы понятия, структуры и характеристики элементов правового статуса являются постоянно актуальной проблемой как для теоретической правовой науки, так и для отраслей права, и в частности –налогового права. Ещё в 90-е гг. прошлого века на значимость исследований в этой области научного знания указывал Н.И. Матузов: «Практическое значение ... проблемы правового статуса состоит в том, что она затрагивает интересы людей, отражается на их судьбах» [1, с. 23]. По справедливому замечанию О.Н. Князевой и Е.М. Архиповой, «именно правовой статус, объем прав и обязанностей как его важнейшая составная часть определяют правовое положение субъекта в тех или иных общественных отношениях, возможные варианты взаимодействия с другими участниками соответствующих правоотношений, правовые последствия такого взаимодействия» [2, с. 5].

Кроме того, в силу перманентной нестабильности российской экономики и активного развития законодательства процесс реформирования российского налогового права не прекращается, что не может не отражаться на правовом положении налогоплательщика, особенностях его взаимоотношений с налоговыми органами и иными частными и публичными субъектами налоговых правоотношений. При этом необходимо учитывать, что налогоплательщик, являясь функционально подчиненной стороной, нуждается, прежде всего, в адекватном правовом регулировании и правореализации нормативных установок, связанных с особенностями его налогово-правового статуса.

Категория правового статуса личности является далеко не новой для российской правовой науки и давно исследованной, однако при этом остается неоднозначной с токи зрения ее структуры и содержания, что предопределяет и неоднозначность толкования структуры налогово-правового статуса различных субъектов налоговых правоотношений. Вполне логичным в этой ситуации представляется изначально определить понятие правового статуса вообще.

В теории права вопросу правового статуса личности в своих публикациях уделяли внимание, в частности, С.С. Алексеев, В.К. Бабаев, Н.В. Витрук, Л.Д. Воеводин, О.Е. Кутафин, В.А. Кучинский, Н.И. Матузов и другие. Чаще всего при определении понятия правового статуса личности теоретики перечисляют составляющие его элементы, такие как гражданство, права, свободы и законные интересы и иные. Однако есть и иные подходы. Например, А.В. Малько трактует понятие правового статуса личности как юридически закрепленное положение субъекта в обществе [3, с. 116].

В теории налогового права исследованием вопросов правового статуса субъектов налоговых правоотношений также занимались различные исследователи. Например, Е.Г. Костикова и Ю.В. Онищик указали на особенности правового статуса налогоплательщика-организации, Е.С. Ефремова, Д.В. Тютин и В.А. Мачехин в период становления современной теории налогового права характеризовали налоговую ответственность как необходимый элемент правового статуса налогоплательщиков, исследование М.М. Прошунина посвящено законным интересам налогоплательщика, также являющимся составной частью его правового статуса. Безусловно, наибольший теоретико-практический интерес в исследуемом вопросе представляет монография С.С. Тропской «Правовой статус налогоплательщика - физического лица», поскольку содержит ряд фундаментальных положений относительно ряда теоретических категорий, так или иначе связанных с правовым статусом налогоплательщика [4].

Так, например, одной из первых работ в этой области была диссертация Е.Г. Костиковой, в которой под правовым статусом налогоплательщика понималась зафиксированная в нормах налогового права и урегулированная ими социальная функция лица, суть которой — общественная обязанность участвовать в материальном обеспечении государственных и общесоциальных нужд посредством уплаты налогов [5]. Также отмечается сложносоставная структура правового статуса налогоплательщика, которая включает в себя следующие элементы: гражданство и резидентство; налоговое отношение общего (статусного) типа; налоговую правосубъектность; права и обязанности налогоплательщиков; их законные интересы; юридическую ответственность налогоплательщиков; принципы права; нормы налогового права, устанавливающие правовой статус указанных лиц [6]. Как можно заметить, правовой статус субъекта налоговых правоотношений также чаще всего характеризуется через перечисление составляющих его элементов. Примечательным в этом вопросе является рассуждение О.Н. Князевой и Е.М. Архиповой. Рассуждая на тему определения понятия «правовой статус налогоплательщика», они установили, что оно раскрывается через словосочетание «правовое положение» [4, с. 7-8]. В современной юридической науке до сих пор нет единого мнения относительно тождественности этих понятий». По их мнению, в исследуемом вопросе сложилось две точки зрения: о тождественности правового статуса и правового положения, вторая предполагает рассмотрение правового статуса как первичной, более объемной категории, включающей в себя правовое положение, которое рассматривается как постоянно изменяющаяся совокупность прав и обязанностей лица, обусловленная его вступлением в те или иные правоотношения».

При этом О.Н. Князева и Е.М. Архипова, анализируя теоретическую литературу, приходят к выводу о тождественности содержания понятий правового статуса и правового положения, поскольку обе эти правовые категории, по их мнению, одинаково характеризуют социальное положение личности, которое закреплено нормативно.

Как представляется, на современном этапе развития налогового законодательства вопрос различия понятия правового статуса и правового положения налогоплательщика весьма актуален и требует дальнейшего исследования.

Так, по нашему мнению, для налогового права представляет интерес позиция А.Ю. Якимова, который отмечает, что «правовой статус ассоциируется со стабильным правовым состоянием субъекта, а правовое положение рассматривается как постоянно изменяющаяся совокупность прав и обязанностей лица, обусловленная его вступлением в те или иные правоотношения» [7]. По нашему мнению, это суждение весьма актуально для налогового права, которое развивается, как неоднократно указывал Д.М. Щекин, как «реально действующее налоговое право, на чем основан социологический подход к пониманию налогового права, обращающий наше внимание не столько на догму права, сколько на те правила, которые реально применяются на практике, а также ищущий ответы на вопросы, почему так происходит и какая конфигурация социальных интересов привела к формированию именно такого реально действующего налогового права» [8, с. 31]. Действительно, правовое положение налогоплательщика может быть различным в зависимости, например, от толкования высшими судебными инстанциями положений одних и тех же правовых норм, что можно пояснить на конкретном примере.

Различие понятий правового статуса налогоплательщика и его правового положения можно проследить, анализируя нормы НК РФ, связанные с привлечением к ответственности налогоплательщика за непредоставление сведений при проведении налоговых проверок, в частности – методику расчета соответствующих штрафов на основании ст. 126 НК РФ.

Как известно, одной из обязанностей налогоплательщика, входящей в структуру его правового статуса, является обеспечение проверяющим его налоговым органам доступа к документам в ходе мероприятий налогового контроля. Невыполнение этой обязанности карается штрафом, предусмотренным ст. 126 НК РФ, в размере 200 рублей за каждый непредоставленный документ. При этом НК РФ, по справедливому замечанию И.И. Яголовича, «НК РФ не описывает механизм истребования подробно, ограничиваясь лишь констатацией права проверяющего истребовать у проверяемого необходимые для проверки документы» [9, с. 49]. В связи с этим возникает закономерный вопрос о количестве и видах документов, а также их реквизитах, которые налоговые органы могут истребовать у проверяемого лица, что может существенно повлиять на размер штрафа. К сожалению, эти вопросы в НК РФ и иных правовых актах не урегулированы, однако решаются на уровне судебной практики, которая развивается различно.

Впервые разъяснение по количеству и реквизитам запрашиваемых в ходе налоговой проверки документов дал Президиум ВАС РФ в Постановлении от 08.04.2008 г. по делу № А56-1455/2007: «Если требование о предоставлении документов не исполнено налогоплательщиком по причине неопределенности истребуемых документов, нет оснований для применения предусмотренной п. 1 ст. 126 НК РФ ответственности» [10]. Примечательно, что Суд согласился с доводами заявителя, что указание на название документа и период его составления не являются достаточными данными для точного их определения.

Однако после упразднения ВАС РФ ситуация изменилась на строго противоположную, и в судебных решениях можно встретить совершенно иные суждения. Например, в Постановлении Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 12 декабря 2016 г. по делу № А46-4871/2016 сделан вывод о том, что «отсутствие указания на количество и реквизиты документов не может служить основанием для освобождения налогоплательщика от ответственности» [11]. В Постановлении от 20 февраля 2017 г. по делу № А27-12126/2006 Арбитражного суда Западно-Сибирского округа фактически мотивировал ранее принятое решение, указав, что «при направлении требования налоговый орган не располагает информацией о том, какие конкретно документы и когда оформлены налогоплательщиком при осуществлении тех или иных хозяйственных операций, равно как и о видах таких операций. В связи с этим, налоговый орган не может указывать в требовании конкретное наименование каждого истребованного документа, их реквизиты и количество» [12].

Сходные суждения содержатся и в Постановлении Девятого арбитражного апелляционного суда от 2 ноября 2015 г. по делу № А40-96573/2015, согласно которому налоговому органу достаточно указать на родовые признаки запрашиваемых документов: договоры, счета-фактуры, платежные поручения, банковские выписки, регистры бухгалтерского учета. Отсутствие указания на количество и реквизиты в требовании не может служить основанием для освобождения налогоплательщика от ответственности [13].

На первый взгляд, ситуацию разрешило Определение ВС РФ от 4 февраля 2016 г. по делу № А33-2660/2015, где указано, что налогоплательщик не может привлекаться к налоговой ответственности по п. 1 ст. 126 НК РФ, если число не предоставленных им документов с достоверностью не определено налоговым органом, при этом установление размера штрафа исходя из предполагаемого наличия у проверяемого хотя бы одного из числа запрошенных видов документов недопустимо [14]. Однако в Определении от 14 июня 2017 г. № 305-КГ17-6715 ВС РФ в вопросе о привлечении к ответственности по ст. 126 НК РФ вновь поддержал налоговый орган, оштрафовав налогоплательщика на сумму практически 1 миллион рублей, указав на то, что отсутствие в требовании налоговой инспекции информации о количестве и реквизитах документов не является основанием для освобождения налогоплательщика от ответственности [15].

Таким образом, правовой статус налогоплательщика, привлекаемого к ответственности на основании п. 1 ст. 126 НК РФ за непредоставление документов в ходе осуществления налоговых проверок, с точки зрения его правового регулирования НК РФ, вполне стабилен и неизменен. Однако реальное его правовое положение весьма различно и зависит от факта расширительного толкования соответствующих норм НК РФ судами, что может повлечь для налогоплательщика существенные расходы.

В качестве вывода логично отметить, что, на наш взгляд, существует необходимость дальнейшего развития теории налогового права в области определения понятия правового статуса налогоплательщика, в связи с чем предлагаем определять его как социальный статус, установленный в НК РФ и других нормативных актах о налогах и сборах. При этом целесообразным считаем исследовать категорию правового положения налогоплательщика, обусловленную совокупностью его прав, обязанностей, законных интересов, имеющих ситуативное значение в связи с актуальными разъяснениями высших судебных инстанций.

Литература

1. *Матузов Н.И.* Правовая система и личность [Текст] / Н.И. Матузов. – Саратов: Издательство Саратовского университета, 1987. – 294 с.

2. *Князева О.Н., Архипова Е.М.* О содержании правового статуса налогоплательщика [Текст] / О.Н. Князева, Е.М. Архипова // [Наука XXI века: тенденции](https://elibrary.ru/item.asp?id=23084382) и перспективы. Сборник материалов научной конференции / под общей редакцией доктора экономических наук, профессора А.И. Барановского. - 2014. - С. 5-13.

3. *Малько А.В.* Теория государства и права в вопросах и ответах: Учебно-методическое пособие. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Юристъ, 2002. – 528 с.

4. *Тропская С.С.* Правовой статус налогоплательщика – физического лица [Текст] / Москва: Издательство Московского университета, 2009. – 224 с.

5.  *Князева О.Н., Архипова Е.М.* О содержании правового статуса налогоплательщика [Текст] / О.Н. Князева, Е.М. Архипова // [Наука XXI века: тенденции](https://elibrary.ru/item.asp?id=23084382) и перспективы. Сборник материалов научной конференции / под общей редакцией доктора экономических наук, профессора А.И. Барановского. - 2014. - С. 5-13.

5. *Костикова Е.Г.* Правовой статус налогоплательщиков-организаций. Дис. … к.ю.н. Саратов, 2001. – 148 с.

6. Там же.

7. *Якимов А.Ю.* Статус субъекта права (теоретические вопросы) [Текст] / А.Ю. Якимов // Государство и право. - 2013. - № 4. - С. 7.

8. *Щекин Д.М.* О кризисе правосудия по налоговым спорам [Текст] / Д.М. Щекин // Закон. – 2016. - № 10. - С. 31-37.

9. *Яглович И.И.* Неограниченная ответственность налогоплательщика за непредоставление документов [Текст] / И.И. Яглович // Налоговед. – 2017. - № 6. – С. 49-57.

10. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 08 апреля 2008 г. по делу № А56-1455/2007 // Вестник ВАС РФ. – 2008.- № 7.

11. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 12 декабря 2016 г. по делу № А46-4871/2016 // Документ опубликован не был. Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».

12. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 20 февраля 2017 г. по делу № А27-12126/2006 // Документ опубликован не был. Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».

13. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 2 ноября 2015 г. по делу № А40-96573/2015 // Документ опубликован не был. Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».

14. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 4 февраля 2016 г. по делу № А33-2660/2015 // Документ опубликован не был. Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».

15. Определении Верховного Суда Российской Федерации от 14 июня 2017 г. № 305-КГ17-6715 // Документ опубликован не был. Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».