

15. The Dynamics of Judicial Proof. Tillers, MacCrimmon, 2002.
16. Ершов В. В. Актуальные спорные проблемы фундаментальной и прикладной теории права // Судебное правоприменение: проблемы теории и практики: сборник статей. М.: Российская академия правосудия, 2007.
17. Лазарев Л. В. Конституционный Суд России и развитие конституционного права // Журнал российского права. 1997. № 11.
18. Николаев Е. А. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: определение, юридическая природа, имплементация в правовую систему // Право и политика. 2002. № 3.
19. Страшун Б. А., Решения Конституционного Суда Российской Федерации как источник права // Конституционное правосудие. 2001–2002. № 4–5.

УДК 346.2

**Смирнов Дмитрий Анатольевич, Зотов Сергей Александрович**

## **О ПОНЯТИИ ПРАВОВОГО СТАТУСА НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА**

*В статье раскрывается понятие материальных и процессуальных прав, которые определяют в совокупности основное содержание статуса налогоплательщика. Автор рассматривает материальные и процессуальные права в качестве взаимосвязанных элементов, находящих свое развитие в Налоговом кодексе Российской Федерации.*

*Ключевые слова:* налоговое правоотношение, права, обязанности, статус, налогоплательщик.

### **Smirnov Dmitry Anatolyevich, Zotov Sergey Aleksandrovich ABOUT CONCEPT OF LEGAL STATUS OF THE TAXPAYER**

*The topic of the article: the article reveals the notion of substantive and procedural rights, which determine the substance together, the status of the taxpayer. The author examines the material and procedural law, as interrelated elements, as elaborated in the tax code of the Russian Federation.*

*Key words:* tax relations, rights, duties, status, the taxpayer.

С развитием человеческого общества правовые регуляторы общественных отношений все глубже проникают во все социальные сферы, и человеческая жизнь становится немыслимой без права.

Современное правовое государство характеризуется, помимо всего прочего, усилением правового регулирования различных групп общественных отношений, разрастанием законодательного массива и правоприменительной практики. Однако при одновременном расширении сфер правового регулирования, обусловленном, в том числе, необходимостью урегулирования новых, не известных практике ранее групп общественных отношений, что особенно характерно для финансово-правовой сферы, наблюдается увеличение неудовлетворенности субъектов общественных отношений качеством регулирования и эффективностью законодательства.

Право, проникая в различные социальные сферы, опосредуя разнообразные социальные связи, формирует правовые статусы граждан и организаций. И именно приобретение того или иного правового статуса, реализация в рамках такого статуса экономического или социального потенциала субъекта, а если быть точнее, – возможность его реализации будет служить критерием эффективности правового регулирования.

В мировой практике критериями оценки эффективности реализации правовых статусов служат рейтинги экономической и инвестиционной привлекательности государств, составляемые международными организациями и авторитетными рейтинговыми агентствами.

Так, например, в ежегодном рейтинге «Doing Business–2012» («Ведение бизнеса–2012»), подготовленном Всемирным банком и Международной финансовой корпорацией на основе исследования норм регулирования, способствующих или препятствующих развитию бизнеса, Россия заняла 120-е место и соседствует с Республикой Кабо-Верде (119-е место) и Коста-Рикой (121-е место)<sup>1</sup>.

В свою очередь в рейтинге вовлеченности стран в международную торговлю, рассчитываемом Всемирным экономическим форумом (ВЭФ), в 2012 году Россия заняла 112-е место из 132<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> См. подробнее: URL: <http://russian.doingbusiness.org/Rankings> (дата обращения: 15 июня 2012 г.).

<sup>2</sup> См. подробнее: Резникова А., Рудаков В. Страна проиграла всем странам БРИК в рейтинге вовлеченности в мировую торговлю // Ежедневная деловая газета РБК daily. 2012. 24 мая.

Достаточно слабые позиции отечественной экономики обусловили постановку Президентом РФ В. В. Путиным в феврале 2012 года задачи вхождения нашего государства в двадцатку самых комфортных для ведения бизнеса стран<sup>1</sup>. Реализация поставленной задачи потребует выработки целого комплекса реформ, модернизации законодательства, в том числе, налогового.

Налоговые отношения как разновидность финансовых связаны с одной стороны с отчуждением принадлежащих гражданам и организациям на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств, а с другой – с необходимостью формирования доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, т.е. обеспечением финансовой деятельности государства и муниципальных образований.

При подобном двуедином характере налоговых отношений в них наиболее остро сталкиваются частные и публичные интересы, что, безусловно, не может не оказывать влияния на формирование и реализацию правового статуса налогоплательщиков.

Другим фактором, на который необходимо обратить внимание, является взаимообусловленность правовых статусов налогоплательщиков со смежными отраслевыми правовыми статусами в финансовых, коммерческих, трудовых и иных отношениях.

Так, правовой статус налогоплательщика по налогу на доходы физических лиц формируется при наличии правового статуса работника в трудовых отношениях либо правового статуса подрядчика в гражданско-правовых отношениях, в рамках которых может быть получен налогооблагаемый доход.

Взаимообусловленность названных отраслевых правовых статусов наиболее наглядно может быть продемонстрирована через регулируемую функцию налогообложения. Так, общеизвестно, что увеличение совокупной налоговой нагрузки на работодателей, неизбежно влечет за собой уменьшение уровня заработной платы работников, уход работодателей «в тень» и выплату так называемых «премий в конвертах». А определяя ставку по налогу на доходы физических лиц, государство не только формирует определенные доходные статьи бюджета, но и опосредованно регулирует доходы населения.

Другой пример, по налогу на добавленную стоимость законодатель установил целый ряд льгот. Указанные льготы предоставляются либо в отношении отдельных объектов налогообложения, либо определенным субъектам налоговых отношений. Например, организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета налога не превысила в совокупности 2 млн руб. Таким образом, субъект коммерческих отношений, имеющий статус индивидуального предпринимателя или юридического лица с совокупной выручкой, не превышающей за последние три месяца 2 млн руб., приобретает льготный статус налогоплательщика по налогу на добавленную стоимость.

Вышеизложенное дает основание полагать, что статус налогоплательщика всегда будет являться вторичным по отношению к какому-либо другому, уже имеющемуся у субъекта статусу (индивидуальный предприниматель, работодатель, работник и пр.), однако указанный вывод нуждается в верификации и более глубоком научном обосновании.

Традиционно в теории права выделяют следующие виды правового статуса субъекта: *общий, специальный, индивидуальный, отраслевой*. Перечисленные правовые статусы и определяют место субъекта (личности, организации) в правовой системе, их правовые роли в общественных отношениях.

Н. И. Матузов определяет общий правовой статус лица через его гражданство, которое определяется основным законом страны и не подвержено влиянию различных текущих обстоятельств. По мнению указанного ученого, общий правовой статус един для всех, характеризуется относительной статичностью, обобщенностью и служит исходной базой для всех остальных правовых статусов.

В отличие от общего специальный правовой статус отражает особенности положения определенных категорий граждан и определяет дополнительные права и обязанности, предусмотренные законодательством, в отношении только этой категории граждан. Права и обязанности участников конкретных правоотношений определяет самый подвижный из всех правовых статусов – индивидуальный статус лица<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> См. подробнее: URL: <http://www.putin2012.ru/events/352> (дата обращения: 15 июня 2012 г.).

<sup>2</sup> См.: Матузов Н. И. Правовой статус личности: понятие, виды, структура // Теория государства и права: курс лекций / под ред. Н. И. Матузова, А. В. Малько. М., 2004.

Системный анализ положений налогового законодательства позволяет исследовать использование термина «статус» в различных контекстах. Например, в п. 3 ч. 2 ст. 45 Налогового кодекса РФ отмечается, что в случае неуплаты или неполной уплаты налога его взыскание производится в судебном порядке с организации или индивидуального предпринимателя, если их обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом статуса и характера деятельности налогоплательщика. В данном случае речь идет о переквалификации статуса налогоплательщика для целей налогообложения, однако налоговый кодекс не содержит дефиниции и классификации подобных статусов.

Названный пробел в законодательстве отчасти восполняется судебной практикой. В частности, в постановлении Федерального арбитражного суда Уральского округа от 06 мая 2003 г. № Ф09-1244/03-АК<sup>1</sup> отмечается, что под переквалификацией статуса и характера деятельности налогоплательщика необходимо понимать возникновение у него обязанности формировать новую налоговую базу на основе иных объектов обложения налогами.

В Постановлении Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 16 декабря 2008 г. № А33-5544/2008-Ф02-6227/2008<sup>2</sup> уточняется, что изменение статуса налогоплательщика влечет и изменение характера его деятельности, поскольку при общей системе налогообложения деятельность налогоплательщика становится облагаемой иными налогами, что предполагает иной характер деятельности, иные формы отражения такой деятельности.

Правовой статус налогоплательщика, по мнению суда, складывается из прав и обязанностей, закрепленных в нормах права и присущих всем категориям налогоплательщиков в зависимости от того, какие конкретно налоги они уплачивают.

Можно подытожить, что законодатель связывает изменение налогового статуса со сменой режима налогообложения, наличием или отсутствием налогооблагаемых дохода, имущества или деятельности, при этом судебное взыскание недоимок, пени и штрафов налоговым органом требует и одновременной переквалификации характера деятельности налогоплательщика.

Для целей налогообложения имеет значение целый ряд специальных статусов, которые может иметь налогоплательщик, среди которых: статус участника проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом от 28 сентября 2010 г. № 244-ФЗ «Об инновационном центре «Сколково»<sup>3</sup>, статус учебного заведения, статус налогового резидента Российской Федерации, статус резидента промышленно-производственной, технико-внедренческой или туристско-рекреационной особой экономической зоны и др.

Таким образом, статус налогоплательщика рассматривается в законодательстве неединообразно, с одной стороны как определенный режим налогообложения, а с другой, как статус, который приобретает налогоплательщик вне налоговых отношений (например, резидента особой экономической зоны), но оказывает непосредственное влияние на порядок налогообложения.

Представляется очевидным, что отсутствие законодательного определения понятия «правовой статус» не служит единообразному использованию юридической терминологии. Подобное понятие должно быть введено как в текст Гражданского кодекса РФ, так и другие отраслевые законодательные акты, в том числе Налоговый кодекс РФ.

Итак, правовой статус налогоплательщика представляет собой совокупность законодательно установленных прав и обязанностей организации, физического лица или индивидуального предпринимателя, определяющих их положение, как участников налоговых отношений и оказывающих влияние на порядок налогообложения.

На основании вышеизложенного можно сделать вывод о необходимости разграничения непосредственно правовых статусов налогоплательщиков и плательщиков сборов<sup>4</sup>, которые, в свою оче-

<sup>1</sup> См.: Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 06 мая 2003 г. № Ф09-1244/03-АК // Документ опубликован не был. Содержится в СПС «КонсультантПлюс».

<sup>2</sup> См.: Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 16 декабря 2008 г. № А33-5544/2008-Ф02-6227/2008 // Документ опубликован не был. Содержится в СПС «КонсультантПлюс».

<sup>3</sup> СЗ РФ. 2010. № 40. Ст. 4970; 2012. № 26. Ст. 3446.

<sup>4</sup> Различие понятий правовой статус налогоплательщика и плательщика сборов проводит Д. А. Смирнов, который предлагает наряду с понятием система налогов и сборов более широкое понятие – система фискальных платежей, состоящая из налогов и сборов, представляющих платежи налогового характера, и сборов неналогового характера. См. подробнее: Смирнов Д. А. Нормотворчество субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления в свете исполнения принципа единства системы фискальных платежей // Актуальные проблемы нормотворчества: сб. ст. (по матер. Всерос. науч.-практ. конф., посвящ. 10-летию Института законодательства ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права, Саратов, 6 октября 2009 г.) / (редкол.: А. С. Ландо (отв. ред.) и др.). Саратов: Изд-во Саратовской государственной академии права, 2010. С. 212.

редь, предлагается систематизировать в зависимости от наличия у лица обязанности по уплате конкретного федерального, регионального или местного налога (сбора) (например, статус плательщика единого социального налога или водного налога); в зависимости от наличия общего или специального режима налогообложения (например, статус плательщика единого сельскохозяйственного налога) и правовые статусы иных участников налоговых отношений: налоговых органов, налоговых агентов, экспертов, специалистов, переводчиков, понятых и других лиц.

Думается, что в отдельную группу необходимо выделять специальные комплексные статусы налогоплательщиков: взаимозависимых лиц и консолидированных групп налогоплательщиков.

И, наконец, обособленного рассмотрения требуют значимые для целей налогообложения неналоговые правовые статусы, сформированные нормами иных отраслей права: гражданского (юридическое лицо, индивидуальный предприниматель); семейного (супруг и налогоплательщик, не состоящий в браке); права социального обеспечения (малоимущие граждане) и т.д.

Каждый правовой статус как динамичное явление подвержен влиянию различных внешних факторов, в первую очередь, правового регулирования, через которое на него опосредованно оказывают влияние финансово-правовая политика государства, различные макро и микроэкономические факторы. Поэтому рассмотрение динамики статуса налогоплательщика как правового явления требует учета различных факторов, оказывающих влияние на право: экономических, социальных, политических, международных и др.

Стоит согласиться с мнением Ю. А. Тихомирова о том, что только подобный комплексный подход к правовым явлениям позволяет обнаружить подвижное соотношение разных факторов и их разноректорное влияние на развитие права. Без этого трудно моделировать, создавать и реализовывать правовые нормы и механизмы<sup>1</sup>.

Так, на эффективность реализации прав и обязанностей налогоплательщика в рамках того или иного правового статуса будут оказывать непосредственное воздействие такие внешние факторы, как качество и доступность административных процедур (регистрация организаций налогоплательщиков, получение разного рода разрешительной документации, лицензий); государственные гарантии и уровень защиты инвестиций (страхование инвестиций, защита инвестиций от экспроприации или национализации, независимая судебная система, признание международно-правовых механизмов разрешения инвестиционных споров, принятие антимонопольных мер); различные налоговые стимулы (установление специальных налоговых режимов, предоставление льгот).

Лишь подобный комплексный подход к оценке эффективности реализации прав и исполнения обязанностей налогоплательщиков в рамках налогово-правовых статусов будет показателен. И тут особое внимание следует уделить такому инструменту повышения уровня правового регулирования, как правовой мониторинг законодательства и правоприменительной практики<sup>2</sup>.

Актуальность вопросов мониторинга правоприменения подтверждается принятым Указом Президента Российской Федерации от 20 мая 2011 г. № 657 «О мониторинге правоприменения в Российской Федерации»<sup>3</sup>, которым федеральным органам исполнительной власти и региональным властям в целях ликвидации противоречий между нормативно-правовыми актами, устранения коррупциогенных факторов и совершенствования правовой системы было поручено осуществлять мониторинг правоприменения. С принятием данного документа правовой мониторинг следует рассматривать как один из видов государственной деятельности, функцию органов государственной власти.

Однако Положением о Федеральной налоговой службе, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506<sup>4</sup>, данная функция к компетенции налоговых органов не отнесена, соответственно не выработаны и механизмы правового мониторинга в налоговой сфере.

По этой причине в качестве предложения по совершенствованию правового регулирования налоговых отношений необходимо предложить закрепить за налоговыми органами функцию осуществления мониторинга правоприменения (на федеральном, региональном и местном уровне), а также выработки методик его осуществления с учетом необходимости оценки эффективности реализации прав и обязанностей налогоплательщиков в рамках различных налоговых статусов, выявления соответствия результатов правоприменения запланированным целям правового регулирования.

<sup>1</sup> См. подробнее: Тихомиров Ю. А. Циклы правового развития // Журнал российского права. 2008. № 10(142). С. 15–22.

<sup>2</sup> По данному вопросу см., например: Горохов Д. Б., Глазкова М. Е. Организация правового мониторинга в системе федеральных органов исполнительной власти // Журнал российского права. 2008. № 4. С. 17–29; Горохов Д. Б. Институт правового мониторинга // Концепции развития российского законодательства / отв. ред. Хабриева Т. Я., Тихомиров Ю. А. М.: Эксмо, 2010. С. 155–174.

<sup>3</sup> СЗ РФ. 2011. № 21. Ст. 2930.

<sup>4</sup> СЗ РФ. 2004. № 40. Ст. 3961; 2012. № 24. Ст. 3188.



Думается, что в качестве методов такого мониторинга могут быть использованы: сбор, обобщение и анализ информации о состоянии налогового законодательства, судебной и арбитражной практики, проведение социологических исследований, правовых экспертиз законопроектов, научно-методическое обеспечение правоприменительной деятельности органов государственной власти и местного самоуправления. Для реализации функции налогового-правового мониторинга могут быть привлечены специалисты научно-исследовательских центров и институтов, в том числе созданных в структуре Министерства финансов РФ.

### *Литература*

1. Горохов Д. Б. Институт правового мониторинга // Концепции развития российского законодательства / отв. ред. Т. Я. Хабриева, Ю. А. Тихомиров. М.: Эксмо, 2010.
2. Горохов Д. Б., Глазкова М. Е. Организация правового мониторинга в системе федеральных органов исполнительной власти // Журнал российского права. 2008. № 4.
3. Матузов Н. И. Правовой статус личности: понятие, виды, структура // Теория государства и права: курс лекций / под ред. Н. И. Матузова, А. В. Малько. М., 2004.
4. Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 16 декабря 2008 г. № А33-5544/2008-Ф02-6227/2008 // Документ опубликован не был. Содержится в СПС «КонсультантПлюс».
5. Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 06 мая 2003 г. № Ф09-1244/03-АК // Документ опубликован не был. Содержится в СПС «КонсультантПлюс».
6. Резникова А., Рудаков В. Страна проиграла всем странам БРИК в рейтинге вовлеченности в мировую торговлю // Ежедневная деловая газета РБК daily. 2012. 24 мая.
7. Смирнов Д. А. Нормотворчество субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления в свете исполнения принципа единства системы фискальных платежей // Актуальные проблемы нормотворчества: сб. статей по матер. Всерос. науч.-практ. конф., посвящ. 10-летию Института законотворчества ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», Саратов, 6 октября 2009 г. Саратов: Изд-во Саратовской государственной академии права, 2010.
8. Тихомиров Ю. А. Циклы правового развития // Журнал российского права. 2008. № 10(142).

УДК 34.916

**Чамуров Владимир Ильич**

## **ОТДЕЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ СООТНОШЕНИЯ ИНФОРМАЦИОННОЙ ФУНКЦИИ ГОСУДАРСТВА И ИНФОРМАЦИОННОЙ ФУНКЦИИ ПРАВА**

*В статье обосновывается системная природа информационной функции государства и информационной функции права. Соотношение информационной функции государства и информационной функции права способствует более глубокому изучению и осмыслению сущности анализируемых явлений.*

*Ключевые слова: информационная функция государства, информационная функция права, классификация функций, классификационные критерии, функциональная деятельность государства, научно-техническое развитие, интеллектуальное развитие, процессы глобализации.*

**Chamurov Vladimir Ilich**

### **SOME ASPECTS OF RATIO OF INFORMATIONAL FUNCTION OF THE STATE AND INFORMATIONAL FUNCTION OF LAW**

*Systemic nature of informational function of the state and informational function of law are presented in this article. The ratio of informational function of the state and informational function of the law assist having a more deep study and comprehension of the essence of the analyzable phenomenon.*

*Key words: informational function of the state, informational function of law, functions classification, classificational criteria, the functional activity of the state, scientific and technical development, intellectual development, globalization processes.*

В современном мире процессы глобализации приобретают всеохватывающий и необратимый характер, что обусловлено выдвижением на первый план проблем, имеющих значимость для всех народов и государств и требующих для их решения координации усилий всего мирового сообщества. Это проблемы общественной безопасности, борьбы с международным терроризмом, наркобизнесом,