

УДК 347

<https://doi.org/10.33619/2414-2948/48/35>

СУБЪЕКТЫ И ИНЫЕ УЧАСТНИКИ НАЛОГОВОГО ПРАВООТНОШЕНИЯ

©*Курاماева Н. О., Киргизский национальный университет им. Жусупа Баласагына, г. Бишкек, Кыргызстан, kuramaeva-nargiza@mail.ru*

SUBJECTS AND OTHER PARTICIPANTS OF TAX LAW RELATIONS

©*Kuramaeva N., Kyrgyz National University named after Zhusupa Balasagyn, Bishkek, Kyrgyzstan, kuramaeva-nargiza@mail.ru*

Аннотация. Рассматриваются субъекты и иные участники налогового правоотношения. По мнению автора, необходимо более детально изучить субъектный состав, а также материальный объект и предмет налоговых отношений. Совершенствование норм, регулирующих права и обязанности сторон налогового правоотношения, будет способствовать соблюдению конституционных прав и свобод налогоплательщиков и плательщиков сборов. Делается вывод о том, что необходимо более детально изучить субъектный состав, а также материальный объект и предмет налоговых отношений. Совершенствование норм, регулирующих права и обязанности сторон налогового правоотношения, будет способствовать соблюдению конституционных прав и свобод налогоплательщиков и плательщиков сборов.

Abstract. Subjects and other participants in the tax legal relationship are considered. According to the author, it is necessary to study in more detail the subject composition, as well as the material object and subject of tax relations. Improving the rules governing the rights and obligations of parties to a tax legal relationship will contribute to the observance of the constitutional rights and freedoms of taxpayers and payers of fees. It is concluded that it is necessary to study in more detail the subject composition, as well as the material object and subject of tax relations. Improving the rules governing the rights and obligations of parties to a tax legal relationship will contribute to the observance of the constitutional rights and freedoms of taxpayers and payers of fees.

Ключевые слова: налоговый кодекс, субъект правоотношения, совершенствование норм законодательства, налоговая политика.

Keywords: tax code, subject of legal relations, improvement of legislation, tax policy.

Институт налогов всегда вызывал большой интерес представителей экономической науки, в то же время мало исследовался юридический аспект налоговых отношений. Недостаток внимания к налогам в условиях господства государственной формы собственности был связан с тем, что налоги не играли значительной роли в формировании доходной части бюджета государства. Уплата налога предполагает переход денежных средств от одного собственника к другому, но поскольку государство являлось крупнейшим собственником, обязательные платежи хозяйствующих субъектов в бюджет носили неналоговый характер [1]. Процесс реформирования экономики, возросшая роль налогов при осуществлении государством и муниципальными образованиями их финансовой деятельности, развитие финансового законодательства привели к необходимости глубокого

изучения многих правовых институтов и категорий, в том числе субъектов и иных участников налоговых правоотношений [2].

Принятие части первой Налогового Кодекса Кыргызской Республики знаменует собой важный этап развития налогового законодательства (<https://clck.ru/JUwYP>).

Далеко не любой нормативный материал поддается обобщению и объединению. Чтобы быть предметом кодификации, та или иная группа нормативных актов должна представлять собой систему, обладающую свойствами отрасли законодательства. В юридической науке распространено мнение, что в системе законодательства в определенной степени объективируется система «самого» права и что факт выделения комплексной сферы законодательства означает начало процесса формирования отрасли права [1]. По этим причинам начавшаяся успешно, с нашей точки зрения, кодификация налогового законодательства ставит перед юридической наукой вопрос о месте налогового права в системе права Кыргызстана.

Необходимо признать, что теория налогового права не успевает за законодателем и практикой налогообложения. Основные аспекты науки налогового права остаются на сегодняшний день неразработанными: не исследовались вопросы соотношения системы налогового законодательства (законодательства о налогах и сборах КР) и системы налогового права, не исследованы с должной глубиной его (налогового права) предмет, метод, принципы, не разработано учение о лицах (субъектах налогового права), налоговых правоотношениях и т.д. [3]

Отраслевая правосубъектность является основой метода правового регулирования, поскольку закрепляет круг лиц, способных участвовать в той или иной области отношений.

Субъектами налогового права Кыргызской Республики именуются индивидуумы и коллективные образования, способные участвовать в налоговых отношениях и выступающие как носители налоговых прав и обязанностей, предусмотренных законодательством, законодательством субъектов, нормативными актами органов местного самоуправления, международно-правовыми актами.

Налоговая правосубъектность — это установленная нормами налогового права способность быть носителем юридических прав и обязанностей в сфере организационно-имущественных и организационных отношений по установлению, введению и уплате налогов и сборов в пользу государства и (или) муниципальных образований в целях финансового обеспечения решения общественных задач. Налоговая правосубъектность может предполагать также способность субъекта к участию в сфере иных, неразрывно связанных с названными отношениями [4].

Налоговой правосубъектности как одному из видов отраслевой правосубъектности присущи определенные особенности:

- налоговая правосубъектность любого участника налоговых отношений является специальной. Она изначально предполагает участие каждого из налоговых правосубъектов лишь в определенных группах налоговых отношений (в качестве строго определенной стороны в правоотношениях). Каждый из налоговых правосубъектов может обладать ограниченным перечнем налоговых прав и обязанностей из абстрактного перечня налоговых прав и обязанностей, предусмотренных всей совокупностью налоговых норм;

- налоговая правосубъектность разделяется на частную налоговую правосубъектность и публичную. Частная налоговая правосубъектность — это предусмотренная законодательством о налогах и сборах способность индивидуальных и коллективных субъектов, руководствуясь собственным (частным) интересом и подчиняясь в установленных законом случаях публичному интересу, выступать в качестве функционально подчиненной

стороны в налоговых правоотношениях, а именно в качестве налогоплательщиков, налоговых агентов и иных участников налоговых правоотношений, не обладающих властными полномочиями. Под публичной налоговой правосубъектностью (компетенцией) понимается способность и одновременно обязанность государственных (муниципальных) органов и общественно-территориальных образований, руководствуясь на основании закона публичными(общественными) интересами и имеющими публичное значение частными интересами, выступать в качестве управомоченной стороны, обладающей властными полномочиями, в налоговых правоотношениях;

- нередко налоговая правосубъектность выступает как производная от другой отраслевой правосубъектности. Публичная налоговая правосубъектность всегда производна от конституционной или административной правосубъектностей. Частная налоговая правосубъектность в ряде случаев производна от гражданской;

- налоговая правосубъектность не обладает иерархичностью, что не характерно для других отраслей публично-правового цикла. Особенностью отраслевой административной и финансовой правосубъектностей логично признать их иерархичность³, отражающую иерархичность построения управленческих прав и обязанностей государственных органов, находящихся на различных уровнях [2];

- основными видами субъектов налогового права являются: физические лица (граждане, иностранные граждане, лица без гражданства); организации; государственные (муниципальные) органы; общественно-территориальные образования;

Участниками налоговых правоотношений являются (Рисунок).

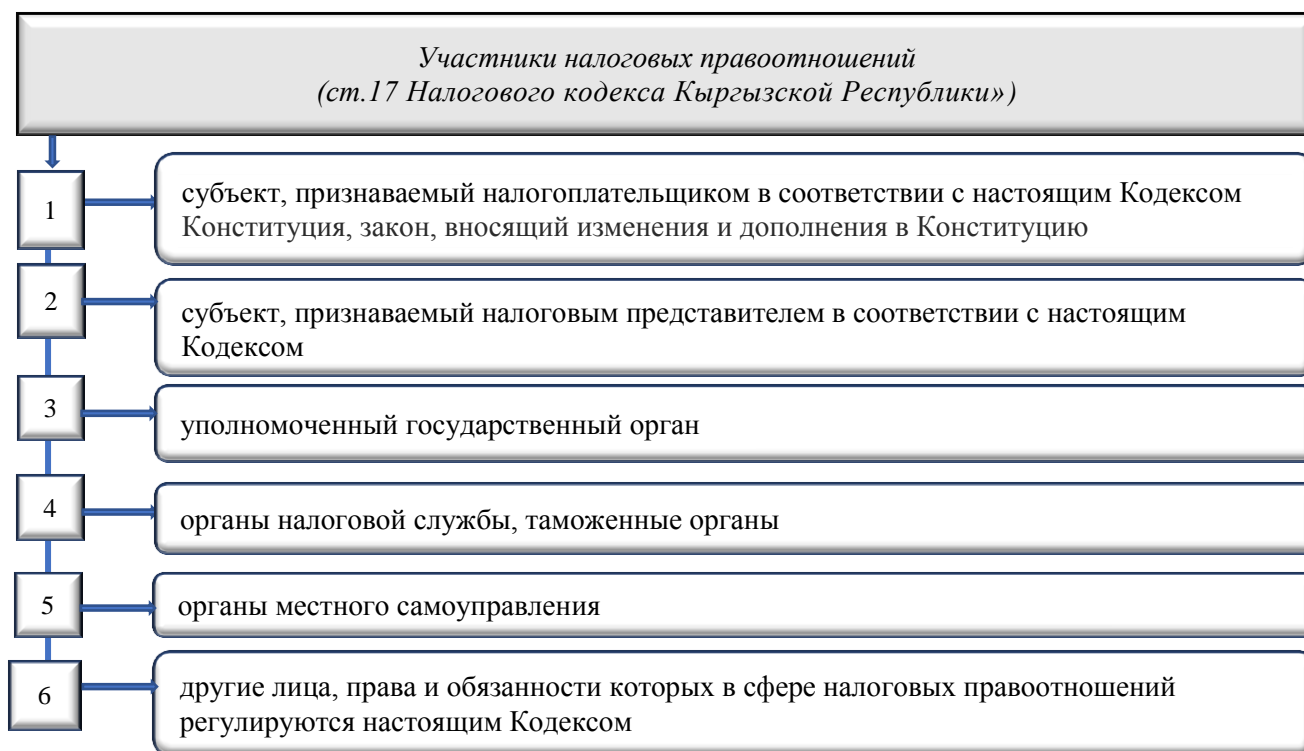


Рисунок. Участники налоговых правоотношений (составлено авторами в соответствии с Налоговым кодексом Кыргызской Республики)

Важными элементами, определяющим специфику любого правового отношения, являются субъекты отношения, потому необходимо четко отграничивать субъектов налогового правоотношения от иных лиц, участвующих в правоотношении [5].

Характеризуя субъектный состав налогового правоотношения, делается вывод, что круг участников налоговых отношений шире, нежели круг его субъектов.

В настоящий момент экономисты и юристы уделяют вопросам налогообложения значительное внимание, однако, в основном это касается практической стороны налогообложения, без проведения анализа возникающих теоретических проблем [6]. Необходимость теоретического исследования налогового правоотношения обусловлена, на наш взгляд, значительно возросшей ролью налогов в формировании доходной части бюджетов всех уровней, при этом полноценное практическое использование потенциала, заложенного в данной правовой категории, возможно лишь при наличии обоснованной научной базы.

Под налоговым правоотношением можно понимать общественное отношение, существующее исключительно в правовой форме, имеющее властно-имущественный характер и возникающее между субъектами, наделенными правами и обязанностями, связанными с установлением, введением и взиманием налогов и сборов, осуществлением налогового контроля, обжалованием актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц и привлечением к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах [7].

Налоговому правоотношению присущи общие признаки финансового правоотношения, которые возникают в сфере финансовой деятельности государства; является публичным правоотношением; имеет властно-имущественный характер; отражает объективно существующие экономические отношения, что обуславливает единство экономического содержания и правовой формы налогового отношения.

В зависимости от функций, выполняемых нормами права, выделяются регулятивные и охранительные отношения.

В зависимости от юридического объекта правоотношения выделяются основные и производные налоговые отношения. Содержание производных налоговых правоотношений будет определяться содержанием основного правоотношения по уплате налога или сбора.

По характеру правовых норм налоговые правоотношения классифицируются на материальные и процессуальные. На наш взгляд, возможно, выделить правоотношения, непосредственно связанные с исполнением обязанности по уплате налога (материальные отношения), и налоговые процессуальные отношения. Безусловно, нельзя отрицать, что использование терминов «процесс», «процедура», «производство» в налоговом законодательстве целесообразно соотносить с аналогичными понятиями в административном законодательстве, поскольку эти административно-правовые дефиниции хорошо разработаны и являются предпосылками формирования соответствующих понятий в финансовом праве (в том числе в налоговом праве) [8].

Субъектами налоговых правоотношений являются налогоплательщики и государство (или муниципальное образование), в том числе в лице своих органов, поскольку именно они имеют в данном правоотношении имущественный интерес. Этот интерес выражается в переходе права собственности на часть имущества налогоплательщика к государству для обеспечения выполнения последним своих задач и функций [9].

Под материальным объектом налогового отношения понимается налог или сбор, поскольку этот объект остается неизменным, независимо от вида правоотношения, что придает ему имущественный характер [10]. Именно неизменность материального объекта отношения — собственно налога или сбора — позволяет отождествлять правоотношение как налоговое. Юридическим объектом является поведение участников отношения, меняющееся в зависимости от вида отношения. Предмет налогового правоотношения — это то

имущество, по поводу которого возникает конкретное отношение и которое понимается законодателем как юридический факт, влекущий возникновение налогового правоотношения на практике [11].

Необходимо отметить, что субъект правоотношения не всегда обладает всем комплексом прав и обязанностей, поскольку это зависит от его статуса и наличия или отсутствия юридических фактов, порождающих конкретное налоговое правоотношение.

Таким образом, необходимо более детально изучить субъектный состав, а также материальный объект и предмет налоговых отношений. Совершенствование норм, регулирующих права и обязанности сторон налогового правоотношения, будет способствовать соблюдению конституционных прав и свобод налогоплательщиков и плательщиков сборов.

Список литературы:

1. Алексеев С. С. Проблемы теории права. Свердловск. 1972-1973.
2. Собчак А.А. Хозрасчет и правосубъектность // Советское государство и право. М.: Наука. 1981. №2. С. 76-83.
3. Пименов Н. А. Налоговые риски: теоретические подходы // Экономика. Налоги. Право. 2013. №4. С. 84-86.
4. Уродовский К. Е. Общая характеристика субъектов налогового права // Конкурентоспособность. Инновации. Финансы. 2014. №1. С. 62-65.
5. Boylan S. J., Sprinkle G. B. Experimental evidence on the relation between tax rates and compliance: The effect of earned vs. endowed income // Journal of the American Taxation Association. 2001. V. 23. №1. P. 75-90. <https://doi.org/10.2308/jata.2001.23.1.75>
6. Torgler B. Speaking to theorists and searching for facts: Tax morale and tax compliance in experiments // Journal of Economic Surveys. 2002. V. 16. №5. P. 657-683. <https://doi.org/10.1111/1467-6419.00185>
7. Brian C. Spilker, Ronald G. Worsham Jr., Douglas F. Prawitt. Tax Professionals' Interpretations of Ambiguity in Compliance and Planning Decision Contexts // The Journal of the American Taxation Association. 1999. V. 21. №2. P. 75-89. <https://doi.org/10.2308/jata.1999.21.2.75>
8. Bachynskaya E., Maruschak E. Taxes and Law // Social and legal aspects of the development of civil society institutions. P. I. 2019. P. 409. <https://nbn-resolving.org/urn:nbn:de:0168-ssoar-61816-3>
9. Tiulegenov M. The Role of Kyrgyzstan's Nonprofit Sector in Policymaking: Between Contentious and Formal Engagement // The Nonprofit Sector in Eastern Europe, Russia, and Central Asia. BRILL, 2018. P. 191-204. https://doi.org/10.1163/9789004380622_010
10. Price R. Economic development in Kyrgyzstan. 2018. <https://clck.ru/Jujuz>
11. Тюрина Ю. Г. Налоговые риски и факторы, влияющие на их возникновение // Известия Байкальского государственного университета. 2016. Т. 26, №6. С. 964-971. [https://doi.org/10.17150/2500-2759.2016.26\(6\).964-971](https://doi.org/10.17150/2500-2759.2016.26(6).964-971).

References:

1. Alekseev, S. S. (1972-1973). Problemy teorii prava. Sverdlovsk.
2. Sobchak, A. A. (1981). Khozraschet i pravosub"ektnost. In *Sovetskoe gosudarstvo i parvo. Moscow, Nauka*, (2). 76-83.
3. Pimenov, N. A. (2013). Tax risks: theoretical approaches. *Economy. Taxes. Law*, (4). 84-86.

4. Urodovskii, K. E. (2014). General description of tax law subjects. *Konkurentosposobnost'. Innovatsii. Finansy*, (1), 62-65.
5. Boylan, S. J., & Sprinkle, G. B. (2001). Experimental evidence on the relation between tax rates and compliance: The effect of earned vs. endowed income. *Journal of the American Taxation Association*, 23(1), 75-90. <https://doi.org/10.2308/jata.2001.23.1.75>
6. Torgler, B. (2002). Speaking to theorists and searching for facts: Tax morale and tax compliance in experiments. *Journal of Economic Surveys*, 16(5), 657-683. <https://doi.org/10.1111/1467-6419.00185>
7. Brian, C. Spilker, Ronald, G. Worsham, Jr., & Douglas, F. Prawitt (1999). Tax Professionals' Interpretations of Ambiguity in Compliance and Planning Decision Contexts. *The Journal of the American Taxation Association*, 21(2), 75-89. <https://doi.org/10.2308/jata.1999.21.2.75>
8. Bachynskay, E., & Maruschak, E. (2019). Taxes and Law. *Social and legal aspects of the development of civil society institutions. I*, 409. <https://nbn-resolving.org/urn:nbn:de:0168-ssoar-61816-3>
9. Tiulegenov, M. (2018). The Role of Kyrgyzstan's Nonprofit Sector in Policymaking: Between Contentious and Formal Engagement. *In The Nonprofit Sector in Eastern Europe, Russia, and Central Asia, 191-204. BRILL*. https://doi.org/10.1163/9789004380622_010
10. Price, R. (2018). Economic development in Kyrgyzstan. <https://clck.ru/Jujuz>
11. Tyurina, Yu. G. (2016). Tax risks and factors influencing their occurrence. *Izvestiya Baikal'skogo gosudarstvennogo universiteta = Bulletin of Baikal State University*, 26(6), 964-971. [https://doi.org/10.17150/2500-2759.2016.26\(6\).964-971](https://doi.org/10.17150/2500-2759.2016.26(6).964-971). (In Russian).

Работа поступила
в редакцию 20.10.2019 г.

Принята к публикации
24.10.2019 г.

Ссылка для цитирования:

Курамаева Н. О. Субъекты и иные участники налогового правоотношения // Бюллетень науки и практики. 2019. Т. 5. №11. С. 299-304. <https://doi.org/10.33619/2414-2948/48/35>

Cite as (APA):

Kuramaeva, N. (2019). Subjects and other Participants of Tax Law Relations. *Bulletin of Science and Practice*, 5(11), 299-304. <https://doi.org/10.33619/2414-2948/48/35> (in Russian).