

UOT 351.72; 347.731; 349:336.2

**ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА СУБЪЕКТА НАЛОГА,
КАК ОСНОВНОГО ЭЛЕМЕНТА ЮРИДИЧЕСКОГО
СОСТАВА НАЛОГА**

А.К.МИРЗОЕВА

Бакинский Государственный Университет
afat-mirzayeva @ rambler.ru

Субъект налога является одним из основных элементов юридического состава налога. В процессе определения налога состав субъектов налога определяется в первую очередь. Субъект налога – это лицо, на которого возлагается налоговое обязательство, т.е. лицо которое выплачивает налог за счет своих собственных средств.

Автором понятие «субъект налога» исследуется в контексте с другими понятиями, такими как «субъект налоговых правоотношений», «налоговый агент».

Ключевые слова: субъект налога, налогоплательщик, налоговый агент, плательщик налога, субъект налоговых правоотношений, резидент, нерезидент

В юридической литературе выделяют два понятия – «субъект налога» и «субъект налоговых правоотношений». Несмотря на некоторое сходство, «субъект налога» и «субъект налоговых правоотношений» являются не тождественными понятиями. Разница заключается в том, что субъект налога, как элемент юридического состава налога, это – налогоплательщик (плательщик сборов), субъект налоговых правоотношений – это налогоплательщик (плательщик сборов) с одной стороны и налоговый орган с другой. Налогоплательщик и налоговый орган являются сторонами налоговых правоотношений.

Что касается «субъекта налога» и «налогоплательщика», разница между данными понятиями заключается в том, что субъект налога – это лицо, на которого возлагается налоговое обязательство. А налогоплательщик – лицо, которое при выполнении налогового обязательства, в соответствии с Налоговым Кодексом, имеет права и обязанности. Другими словами, «субъект налога» следует понимать в экономическом смысле, а «налогоплательщик» является юридической категорией.

Налогоплательщик – это налогообязанное лицо, на которого налоговое обязательство материально влияет. Несмотря на это, он обязан

платить налоги.

Для каждого налога налоговое законодательство определяет конкретный круг налогоплательщиков. Так, например, согласно ст.183 Налогового Кодекса Азербайджанской Республики, плательщиками акцизов являются предприятия и физические лица, занимающиеся производством или ввозом подакцизных товаров на территории Азербайджанской Республики (1, 233). Основания возникновения, изменения и отмены налогового обязательства, а также порядок и условия его выполнения налогоплательщиками установлены налоговым законодательством. Налогоплательщик несет ответственность за выполнение налоговых обязательств с момента возникновения условий, предусматривающих уплату налога, в соответствии с Налоговым Кодексом.

Следует выделить также понятие «плательщик» и «налогоплательщик», которые, несмотря на сходство, имеют разные содержания. Плательщики – юридические и физические лица, выплачивающие налоги и другие платежи, понятие более шире, чем понятие «налогоплательщик». А «налогоплательщик», на которого возлагается непосредственно налоговая обязанность – понятие узкого содержания. Однако проф. И.И.Кучеров считает, что более правильно называть только тех лиц, которые обязаны уплачивать собственно налоги – налогоплательщиками, все же остальные являются плательщиками сборов (2, 94). Такого мнения придерживается проф. Ю.А.Крохина, которая подчеркивает, что понятие «налогоплательщик» имеет специфическое значение и данная категория присуща, в первую очередь, налоговому праву. По мнению автора, лиц, выплачивающих пошлины и сборы целесообразно считать «плательщиками» (3, 229).

Согласно ст. 13.2.4. Налогового Кодекса Азербайджанской Республики, налогоплательщик любое лицо, которое обязано платить налог, установленный Налоговым Кодексом. Следовательно, налоговым законодательством Азербайджанской Республики налогоплательщиками признаются только те лица, которые выплачивают непосредственно налоги. Лиц, выплачивающих сборы и пошлины, законодательство признаёт «плательщиками». Отсюда и можно сделать вывод о том, что понятия «налогоплательщик» и «плательщик» являются не тождественными понятиями.

Следует подчеркнуть, что понятие «налогоплательщик» отличается от понятия «налоговый агент». В соответствии со ст. 17.1. Налогового Кодекса Азербайджанской Республики, налоговый агент – это лицо, которое обязано исчислять налоги, удерживать их с налогоплательщиков и перечислять по назначению. Как видно из содержания этой нормы, налоговый агент обладает теми правами, какими обладает налогоплательщик. Несмотря на это, понятия «налогоплательщик» и «налоговый агент» нельзя отождествлять. Поскольку, налоговый агент обладает не всеми правами, которыми обладает налогоплательщик, согласно ст. 15

НК АР. А также налоговый агент выполняет не все обязанности налогоплательщика, согласно ст. 16 НК АР.

Исходя из вышеизложенного, можно сделать следующий вывод о том, что налогоплательщик, как основной элемент юридического состава налога, является субъектом налоговых правоотношений, субъектом налогового права. Как субъект налогового права, налогоплательщик выполняет соответствующие обязанности и обладает правами. Права налогоплательщиков обеспечивает правильное и четкое выполнение налогового законодательства.

В ст. 15 Налогового Кодекса Азербайджанской Республики определены права налогоплательщиков. Налогоплательщик имеет право:

1. получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию (в том числе письменную) о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах, и принятых в соответствии с ним нормативно-правовых актов, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц;
2. получать от налоговых органов письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах;
3. использовать налоговые льготы в случаях и в порядке, определенных законами о налогах;
4. требовать своевременного возврата или зачёта излишне уплаченных, либо излишне взысканных налогов;
5. участвовать в налоговых отношениях непосредственно или через своего представителя;
6. получать копии актов (протоколов), составленных в связи с налоговой проверкой, и решений налоговых органов;
7. обжаловать в установленном порядке действия (бездействия) должностных лиц налоговых органов;
8. требовать соблюдения коммерческой тайны;
9. знакомиться с актами налоговых проверок и другие.

В ст. 16 Налогового Кодекса Азербайджанской Республики установлены обязанности налогоплательщиков. Надо отметить, что в юридической литературе обязанности делят на 2 вида:

- основные обязанности;
- факультативные обязанности.

К основным обязанностям относят тех, которые связаны с формированием налоговой базы, исчислением и уплатой налогов. Факультативные обязанности это те требования, которые предъявляются налогоплательщикам по обеспечению условий контроля над выполнением основных обязанностей (4, 176).

Правильно исчислять налоги, уплачивать в полном объеме, уплачи-

вать в установленном порядке, своевременно уплачивать налоги, вести учет доходов, расходов, объектов налогообложения, представлять налоговые декларации, необходимые сведения, устранять выявленные нарушения – это основные обязанности.

А к факультативным обязанностям следует относить:

- встать на налоговый учет;
- сообщать налоговым органам о существенных изменениях своего положения;
- хранить документацию, связанную с налогообложением;
- представлять налоговым органам документы и информацию и другие.

Обязанности налогоплательщиков делят также на: а) обязанности, вытекающие из факта наличия объекта налогообложения и б) обязанности, не зависящие от факта наличия объекта налогообложения, в зависимости от юридических фактов, лежащих в основе возникновения обязанности налогоплательщиков.

В зависимости от императивности возложения обязанности налогоплательщиков делят на: а) прямо предусмотренные в Налоговом Кодексе; б) требующие особого указания в отношении к налогоплательщику.

Обязанности, требующие особого указания, определены в ст.86 Налогового Кодекса Азербайджанской Республики. В этой статье указано, что налог уплачивается: а) по месту, указанному в уведомлении; б) по месту учета налогоплательщика; в) если место уплаты налога не установлено Налоговым Кодексом, то по месту проживания налогоплательщика и т.д.

В зависимости от общего и особого статуса налогоплательщика, обязанности можно разделить на: 1) общие; 2) особые.

Общие обязанности касаются всех, особые обязанности только определенной группы налогоплательщиков. Например, согласно ст. 16.2 Налогового Кодекса Азербайджанской Республики, в случае отсутствия у налогоплательщика в отчетный период предпринимательской деятельности или другой облагаемой налогом операции, налоговому органу вместо налогового отчета предоставляется справка не позднее установленного срока для предоставления отчета. Данная обязанность возлагается на юридические и физические лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью.

Налогоплательщиков можно сгруппировать в зависимости от разных критерий. В зависимости от правового статуса, налогоплательщиков делят на 2 группы:

- А) физические лица;
- Б) юридические лица.

Разграничение налогоплательщиков на юридические и физические лица имеет особое значение. Так, некоторых налогов в зависимости от субъектного состава законодатель закрепляет за отдельными уровнями

бюджетов. Тем самым, каждый из них пополняют соответствующие уровни бюджетов.

Например, налог на имущество в системе налогов является прямым налогом. С учетом субъектного состава этот налог имеет двух разновидностей:

- Налог на имущество с физических лиц;
- Налог на имущество с юридических лиц.

Согласно ст. 6 и ст. 8 Налогового Кодекса Азербайджанской Республики, налог на имущество с физических лиц поступает в муниципальный бюджет, а налог на имущество с юридических лиц – в государственный бюджет.

Или, например, в соответствии со ст.12 Налогового Кодекса Российской Федерации, налог на имущество с юридических лиц является источником дохода региональных (субъектов федерации) бюджетов, налог на имущество с юридических лиц – местных (муниципальных) бюджетов (5, 10-11).

В некоторых странах Восточной Европы, в том числе, Чехии, Беларусь, Украине налоговыми законодательствами этих стран налоги на недвижимость и с юридических, и с физических лиц отводятся к категории общегосударственных налогов и перечисляются в государственные бюджеты этих стран. Однако, в системе налогов Польши и Словакии налог на имущество, независимо от категории налогоплательщиков, является доходом муниципальных бюджетов (6, 298; 30; 258; 112; 218).

В большинство из стран Европы, например, в Испании, Германии, Великобритании и других странах ЕС налог на недвижимость с юридических и с физических лиц является муниципальным налогом (7, 104).

В зависимости от налогового статуса, субъектов налога можно разделить на 2 группы:

- резиденты;
- нерезиденты.

В соответствии со ст.125 Налогового Кодекса Азербайджанской Республики, обложение налогом у источника личный доход нерезидента; со ст.126 обложение налогом у источника чистой прибыли нерезидента и другими нормами можно различить правовой статус резидента от нерезидента. Установление подобных условий нерезидентам нельзя расценивать как дискриминация и нарушения их прав. Наличие различий в правилах обложения налогами резидентов и нерезидентов в международном праве принято очень давно.

Установление государством различных режимов налогообложения резидентов и нерезидентов не нарушает никаких прав и принципов, а наоборот, это обстоятельство должен быть учтен в международных отношениях.

Полное содержание принципа резидентства раскрывается в Модели Конвенции по налогам на доход и на капитал, принятая в 1977 году Организацией Экономического Сотрудничества и Развития. В статье 4 указанной Конвенции определяется понятие «резидент» таким образом, что «резидент одного Договаривающего государства означает лицо, которое по законодательству этого государства подлежит налогообложению в нем на основании местожительства, постоянного местопребывания, местонахождения руководящего органа или любого другого критерия аналогичного характера... Этот термин однако не включает лицо, которое подлежит налогообложению в этом государстве, только в отношении доходов из источников в этом государстве или в отношении находящегося в нем капитала» (8, 28).

Таким образом, статус налогоплательщиков в качестве резидента или нерезидента выражается в различии правил применения и сбора налогов. И если резиденты несут полную налоговую ответственность перед государством, то нерезидентам возлагается ограниченная налоговая ответственность. Нерезиденты выплачивают налог в конкретных случаях по полученным доходам от их источников, принадлежащих государствам.

ЛИТЕРАТУРА

1. Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики. На русском языке. Баку: Ганун, 2008, 460 с.
2. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. М.: ЮрИнфо-Р, 2001, 360 с.
3. Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. Ю.А.Крохина. М.: Норма, 2006, 720 с.
4. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г.Пепеляева. М.: Юристъ, 2004, 591 с.
5. Налоговый Кодекс Российской Федерации. Часть первая и вторая. М.: Эксмо, 2010, 560с.
6. Налоговое право стран Восточной Европы. Общая часть: Беларусь, Польша, Россия, Словакия, Украина, Чехия / Отв. ред. М.В.Карасева, Д.М.Щекин. М.: Волтерс Клувер, 2009, 336 с.
7. Кухаренко В.Б., Тютюрюков Н.Н. Налоговые системы зарубежных стран: Учебное пособие. М.: РАГС, 2009, 144 с.
8. Модель Конвенции по налогам на доход и на капитал /сокращенный вариант/. Июнь 1998. Комитет по налоговым вопросам, Организация Экономического Сотрудничества и Развития. 358 с.

VERGİNİN ƏSAS ELEMENTİ KİMİ VERGİ SUBYEKTİNİN HÜQUQİ XARAKTERİSTİKASI

A.Q.MİRZƏYEVA

XÜLASƏ

Vergi qoymanın subyektı verginin hüquqı tərki b elementlərindən biridir. Verginin müəyyən olunması prosesində ilk növbədə onu ödəyəcək şəxslər, yəni vergi ödəyicilər (vergi subyektləri) müəyyən olunur. Deməli, vergi ödəyici, bir element kimi, əslində vergi subyektidir.

Vergi subyekti dedikdə, verginin bilavasitə yönəldiyi şəxs, vergi ödəyici dedikdə isə, vergi ödəyərəkən Vergi Məcəlləsinə müvafiq olaraq, hüquq və vəzifələrə malik olan şəxs başa düşülür. Başqa sözlə, «vergi subyekti» iqtisadi mənada, «vergi ödəyici» isə hüquqi mənada işlənilir.

Açar sözlər: vergi subyekti, vergi ödəyici, vergi agenti, ödəyici, vergi hüquq münasibətlərinin subyekti, rezident, qeyri-rezident

JURIDICAL CHARACTERISTICS OF THE SUBJECT OF TAX AS A BASIC ELEMENT OF TAX

A.G.MIRZAYEVA

SUMMARY

The subject of tax is the first to be determined in the process of establishing taxes. Therefore, the tax payers are the subjects of taxes.

Key words: tax subject, tax payer, tax agent, subjects of tax relations, residents, non-residents