

Трибуна молодых ученых

ОСОБЕННОСТИ ПРАВОВОГО СТАТУСА НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА ПО НАЛОГУ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

© 2010 г. С.П. Павленко¹

Центральное место среди участников налоговых правоотношений занимают налогоплательщики, поскольку именно на них лежит основное бремя по уплате налогов.

В связи с большим теоретическим и практическим значением данной категории субъектов налогового права к проблемам правового статуса налогоплательщика не раз обращались многие отечественные ученые. Среди них необходимо отметить исследования М.В. Карасевой, С.Г. Пепеляева, Д.В. Винницкого, Г.В. Петровой, Е.Г. Костиковой, А.Р. Карапетяна, С.С. Тропской², которые внесли значительный вклад в разработку и теоретическое осмысление различных вопросов правового статуса налогоплательщика.

Законодательное определение понятия “налогоплательщик” установлено в ст. 19 Налогового кодекса РФ (НК РФ). В соответствии с указанной статьей налогоплательщиками признаются организации и физические лица, на которых возложена обязанность уплачивать налоги.

При этом, как отмечается в ст. 11 НК РФ, понятие “налогоплательщик” относится к числу специфических терминов законодательства о налогах и сборах и используется исключительно в значениях, определяемых соответствующими статьями НК РФ.

Придание ст. 11 понятию “налогоплательщик” статуса “специфический” означает, что данная категория присуща в первую очередь налоговому праву. Иными отраслями права, или законодательства, понятие “налогоплательщик” может использоваться только в том значении, которое ему придает НК РФ.

Важнейшей характеристикой налогоплательщика как участника налоговых правоотношений является его правовой статус, основу которого составляет правосубъектность. Данная правовая категория не раз привлекала внимание многих ученых. Исследованию особенностей налоговой правосубъектности и ее основных элементов

также посвящен достаточно широкий круг научных работ³.

Автор в данном случае выделяет определение налоговой правосубъектности, установленное Д.В. Винницким, под которой он понимает “установленную нормами 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 (Российской Федерации, субъектов Российской Федерации) и (или) муниципальных образований в целях финансового обеспечения решения общественных задач”⁴.

Основными элементами налоговой правосубъектности являются правоспособность и дееспособность.

Налоговая правоспособность – это предусмотренная нормами налогового права возможность иметь права и нести обязанности по поводу объектов налоговых правоотношений. Она представляет собой юридическую характеристику лица и дает ему возможность быть участником налоговых правоотношений. Содержанием налоговой правоспособности является совокупность установленных действующим законодательством прав и обязанностей. Важнейшее свойство налоговой правоспособности – ее признание в равной мере за всеми организациями и физическими лицами. Налоговая правоспособность физического лица возникает с момента его рождения и прекращается в связи с его смертью.

Реальное участие налогоплательщика – физического лица в налоговых правоотношениях обеспечивается таким элементом налоговой правосубъектности, как дееспособность. При этом под налоговой дееспособностью понимается предусмотренная нормами налогового права способность лица своими действиями приобретать и реализовывать принадлежащие ему права и выполнять возложенные обязанности⁵.

¹ Аспирантка Всероссийской государственной налоговой академии Министерства финансов РФ.

² См.: Карасева М.В. Финансовое правоотношение. Дисс. ... доктора юрид. наук. Воронеж, 1998; Пепеляев С.Г. Гражданин как субъект финансово-правовых отношений. Дисс. ... канд. юрид. наук. М., 1991; Винницкий Д.В. Субъекты налогового права Российской Федерации. Дисс. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 1999; Петрова Г.В. Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования. Дисс. ... доктора юрид. наук. М., 2003; Костикова Е.Г. Правовой статус налогоплательщиков-организаций. Дисс. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2001; Карапетян А.Р. Правовой статус частных субъектов налогового права. Дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2005; Тропская С.С. Правовой статус налогоплательщика – физического лица в Российской Федерации. Дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2007.

³ См.: Карасева М.В. Финансовое правоотношение. М., 2001. С. 96–99; Её же. Налоговое законодательство и правосубъектность физического лица // Хозяйство и право. 1996. № 7. С. 97–105; Её же. С какого возраста гражданин может быть субъектом налогового правоотношения? // Росс. юстиция. 1996. № 6. С. 42–43; Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. М., 2000. С. 10–26; Пепеляев С.Г. Указ. соч. С. 58–63; Гриценко В.В. Гражданин как субъект налогового права в Российской Федерации. Дисс. ... канд. юрид. наук. Саратов, 1995. С. 101–125; Костикова Е.Г. Указ. соч. С. 25–31; Сергиенко Р.А. Организация как субъект налогового права. Дисс. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2003. С. 34–41; Яговкина В.А. Налоговое правоотношение. Теоретико-правовой аспект. Дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2003. С. 99–102 и др.

⁴ Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. С. 10.

⁵ См.: Тропская С.С. Правовой статус налогоплательщика – физического лица. М., 2009. С. 48.

Наличие дееспособности обусловлено прежде всего состоянием умственных способностей и степенью зрелости личности⁶.

Однако, учитывая, что НК РФ не установлен возраст наступления дееспособности, может сложиться мнение, что такая дееспособность возникает с момента рождения.

Среди ученых, исследующих проблему возникновения налоговой дееспособности, единства во взглядах не наблюдается. Так, М.В. Карасева полагает, что налоговая дееспособность физического лица наступает с 14 лет, Д.В. Винницкий – с 16 лет, В.И. Гуреев, М.Б. Разгильдиева, С.С. Тропская – с 18 лет⁷.

По мнению М.В. Карасевой, “налоговая дееспособность является вторичной по отношению к гражданской и трудовой дееспособности”. При этом “физическое лицо только тогда способно приобретать и осуществлять налоговые обязанности и права, когда оно способно приобрести объекты налогообложения, то есть имущество, доходы и т.д.”⁸

В отношении налога на доходы физических лиц следует согласиться с вышеуказанным тезисом, поскольку право на получение доходов и распоряжения ими у несовершеннолетних возникает только с определенного возраста, а именно – с 14 лет.

Против такого утверждения возражают Д.В. Винницкий и Н.П. Кучерявенко. Так, Д.В. Винницкий отмечает, что способность приобретать объекты налогообложения может быть связана со способностью по уплате только личных налогов. Однако такая способность не влияет на способность по уплате имущественных налогов⁹.

Н.П. Кучерявенко полагает, что “гражданская, трудовая дееспособность физических лиц обеспечивает возможность пользования правами и обязанностями, но это не означает реализации налоговых прав и обязанностей. И содержание налоговой дееспособности связывается не с любым объектом гражданско-правового регулирования, а только с тем, который порождает налоговую обязанность. При этом возможны разрывы, несовпадения между реализацией этих видов дееспособности, которые становятся понятными при четком разграничении предметов регулирования, сфер публичного и частного права, при построении, исходя из этого содержания, гражданской или трудовой дееспособности и налоговой дееспособности. Конечно, между ними есть определенная связь, но нет производного, опосредующего друг друга характера. В основе такой связи лежит единство всей системы права, что вполне естественно и вряд ли вызывает возражения”¹⁰.

Тем не менее данная проблема имеет не только теоретический, но и практический интерес. В налоговом законодательстве существует только норма, устанавливающая возраст привлечения к ответственности за нарушение за-

конодательства о налогах и сборах с 16 лет. Однако норма, позволяющая однозначно определить возраст наступления налоговой дееспособности, отсутствует. В связи с этим, а также учитывая, что гражданское законодательство признает способность физического лица по самостоятельному приобретению объектов налогообложения и самостоятельному распоряжению отдельными видами налогооблагаемого имущества с 14 лет, создается реальная возможность ухода от налогообложения и от ответственности за нарушение налогового законодательства.

Рассматриваемая проблема усугубляется отсутствием в НК РФ прямого закрепления исполнения налоговой обязанности законными представителями несовершеннолетнего налогоплательщика и привлечения данного представителя к ответственности за налоговые правонарушения. Как правильно отмечает М.В. Кустова, “вряд ли может быть признан правомерным вывод о наличии таких обязанностей, основанный на предусмотренной статьей 26 Налогового кодекса Российской Федерации возможности налогоплательщиков действовать через своих законных представителей”¹¹.

При этом следует обратить внимание, что в ст. 51 НК РФ существуют нормы, устанавливающие обязанность по уплате налогов и сборов представителями налогоплательщиков, признанных безвестно отсутствующими или недееспособными, а также нормы ответственности данных представителей. Целесообразно подобный механизм ввести и в части уплаты налогов с доходов несовершеннолетних.

Помимо правосубъектности еще одним важным критерием для отнесения тех или иных лиц к плательщикам по налогу на доходы физических лиц является принцип резидентства (франц. *resident*, от лат. *residens* — остающийся на месте, пребывающий), т.е. принцип постоянного или длительного пребывания на территории государства.

Согласно этому принципу налогоплательщиков подразделяют на лиц, имеющих постоянное местопребывание в определенном государстве (резидентов), и лиц, не имеющих в нем постоянного пребывания (нерезидентов). Отнесение налогоплательщика к той или иной категории устанавливает его налоговый статус, который определяет налоговую обязанность (полную или неполную), а также иные различия в налогообложении (ставку налога, особенности определения объекта налогообложения и др.).

В соответствии со ст. 207 НК РФ налогоплательщиками налога на доходы физических лиц признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации и не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации.

В международной практике критерии резидентства физических лиц устанавливаются внутренним законодательством каждой страны, и их можно разделить на следующие группы.

1. Постоянное пребывание в данной стране (физическое присутствие в границах определенного государства, соответствующее установленному национальным законодательством минимально возможному сроку или превышающее этот срок)

Для определения налогового резидентства физических лиц в данном случае используется механический тест на

⁶ См.: Алексеев С.С. Проблемы теории права. Т. 1. Свердловск, 1972. С. 292.

⁷ См.: Карасева М.В. Финансовое правоотношение. С. 138; Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. С. 107; Гуреев В.И. Российское налоговое право. М., 1997. С. 13; Разгильдиева М.Б. Правовое регулирование налогообложения имущества физических лиц. Дисс. ... канд. юрид. наук. Саратов, 1998. С. 180; Тропская С.С. Правовой статус налогоплательщика – физического лица. С. 53.

⁸ Карасева М.В. С какого возраста гражданин может быть субъектом налогового правоотношения? С. 42 – 43.

⁹ См.: Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. С. 108.

¹⁰ Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6-ти т. Т. 2. Харьков, 2002. С. 428.

¹¹ Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть. Учебник / Отв. ред. Н.А. Шевелева. М., 2001. С. 371.

общее количество дней пребывания в этой стране в отчетном налоговом периоде (обычно в календарном году либо любом периоде, состоящем из 12 следующих друг за другом месяцев). При этом физическое лицо признается налоговым резидентом, если оно постоянно находилось в данной стране не менее 183 дней (6 мес.) в году.

Такой порядок определения налогового резидентства характерен для законодательства ряда европейских стран. Так, жителям Австрии, Венгрии, Дании, Ирландии, Испании, Норвегии, Польши, Португалии, Украины для признания их резидентами данных стран достаточно находиться на территории соответствующего государства в общей сложности не менее 183 дней в календарном году. В Латвии, Румынии, Финляндии, Швеции, Казахстане и России резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся на территории страны не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев.

При этом большое значение для признания физического лица резидентом того или иного государства имеет включение в период его нахождения на территории такого государства или исключение из него дней приезда и отъезда. Например, в США в данный период включается любое время фактического присутствия на территории страны (даже поминутно), включая время в пути. В Ирландии же в такой период включаются только те дни, когда физическое лицо находится в данной стране в течение 24 час., не включая время в пути.

В российском налоговом законодательстве существует неопределенность относительно включения в период нахождения физического лица на территории РФ дней приезда и отъезда с целью подтверждения статуса резидента. Это вызвано тем, что ст. 207 НК РФ признаёт резидентами физических лиц, *фактически находящихся в Российской Федерации* не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. При этом в силу ст. 6.1 НК РФ течение срока начинается *на следующий день после календарной даты* или наступления события (совершения действия), которым определено его начало.

На основании вышеизложенного можно сделать два вывода:

1) в период пребывания физического лица на территории РФ включаются все дни, когда оно фактически находилось на данной территории, в том числе дни приезда и дни отъезда (ст. 207 НК РФ);

2) в период пребывания физического лица на территории РФ не включаются дни приезда (ст. 6.1 НК РФ).

Однако, учитывая специальный характер нормы ст. 207 по отношению к общей норме ст. 6.1, следует сделать вывод, что применяются положения первой, т.е. в целях определения резидентства физического лица в период его пребывания на территории РФ включаются дни приезда и отъезда.

2. Местонахождение в стране постоянного жилища

Указанный способ признания налогоплательщика резидентом предполагает, что на территории данной страны у физического лица имеется постоянное жилище (*permanent home*), либо находящееся в частной собственности, либо используемое на правах долгосрочной аренды. Постоянным жилищем могут считаться как собственный, так и арендуемый дом (квартира), а также гостиничный номер, снимаемый на длительный срок. Подобным образом резидентство физических лиц устанавливает налоговое законодательство Германии, Нидерландов и Швейцарии. Ряд стран признает наличие постоянного жилища как критерий налогового ре-

зидентства наряду с постоянным пребыванием в стране в течение 183-дневного периода. В частности, наличие хотя бы одного из двух вышеуказанных критериев позволяет считать налоговыми резидентами жителей Австрии, Латвии, Люксембурга, Финляндии и Чехии.

3. Наличие центра жизненных интересов

В некоторых странах для определения налогового резидентства национальное законодательство предполагает выявление признаков приоритетных личных и экономических интересов в данном государстве, свидетельствующих о том, что налогоплательщик именно к этой стране «привязан» больше всего, включая намерение являться ее налоговым резидентом. К критериям наличия в данной стране личных интересов обычно относят проживание здесь членов семьи, родственников, знакомых. Экономические интересы, в свою очередь, предполагают наличие на территории данной страны источников доходов, движимого и недвижимого имущества, включая банковские активы. Совокупность различных личных и экономических интересов, а зачастую и намерение физического лица считать именно данную юрисдикцию приоритетной для проживания и ведения бизнеса позволяют судить о том, что на территории рассматриваемого государства располагается центр его жизненных интересов (*center of vital interest*).

Подобная концепция определения налогового резидентства физических лиц получила распространение во Франции и в Бельгии. Кроме того, она применяется в Италии в отношении тех физических лиц, которые не проживают на ее территории как минимум 183 дня в отчетном году, но при этом имеют в данной стране центр своих жизненных интересов.

4. Гражданство (национальная принадлежность)

Данный критерий налогового резидентства базируется на некогда широко распространенной концепции национальной привязанности (*nationality link*). В настоящее время он используется лишь немногими государствами, к числу которых, в частности, относятся США, Болгария и Филиппины¹².

Учитывая, что в различных странах применяются разные критерии определения резидентства, может возникнуть ситуация, когда налогоплательщик является резидентом двух или более стран или ни одной из них.

Проблемы возникновения у физического лица двойного (или многократного) налогового резидентства обычно решаются международными налоговыми соглашениями, в которых закрепляются исключительные права по налогообложению по глобальному принципу лишь за одним из договаривающихся государств.

Налоговые соглашения обычно используют схему разграничения претензий двух стран на право признания физического лица своим резидентом с последующим налогом обложением по глобальному принципу, установленную в ст. 4 Модельной конвенции Организации экономического сотрудничества и развития в отношении налогов на доходы и капитал.

В соответствии с указанной статьей если физическое лицо является резидентом обоих договаривающихся государств, то его статус определяется следующим образом:

оно считается резидентом того государства, в котором оно располагает постоянным и доступным для него жильем;

¹² См.: Косов М.Е. Налогообложение имущества и доходов физических лиц. М., 2010. С. 16–18.

если оно располагает постоянным и доступным для него жильем в обоих государствах, то оно считается резидентом того государства, в котором оно имеет более тесные личные и экономические связи (центр жизненных интересов);

если государство, в котором оно имеет центр жизненных интересов, не может быть определено или если оно не располагает постоянным и доступным для него жильем ни в одном из государств, оно считается резидентом только того государства, где оно обычно проживает;

если оно обычно проживает в обоих государствах или обычно не проживает ни в одном из них, оно считается резидентом только того государства, национальным лицом которого оно является;

если оно является национальным лицом обоих договаривающихся государств или не является национальным лицом ни одного из них, компетентные органы договаривающихся государств решают этот вопрос по взаимному согласию.

Как уже было отмечено ранее, на основании ст. 207 НК РФ налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев.

При этом независимо от фактического времени нахождения в Российской Федерации налоговыми резидентами РФ признаются российские военнослужащие, проходящие службу за границей, а также сотрудники органов государственной власти и органов местного самоуправления, командированные на работу за пределы Российской Федерации.

Кроме того, периоды нахождения физического лица в Российской Федерации не прерываются на периоды его выезда за пределы РФ для краткосрочного (менее 6 мес.) лечения или обучения.

Далее рассмотрим правила прекращения резидентства.

Прекращение резидентства происходит в силу того, что отпали обстоятельства, приводящие к его возникновению. Например, если физическое лицо будет находиться на территории РФ менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев, то оно «автоматически» признается налоговым нерезидентом.

Законодательство некоторых стран устанавливает особый «буферный» период, в течение которого лицо, переставшее отвечать критериям резидента, продолжает уплачивать налог как резидент, например США. Бывшие граждане этой страны, отказавшиеся от американского гражданства, являются налоговыми резидентами США еще в течение 10 лет после такого отказа. Шведское законодательство устанавливает, что лицо, имевшее в Швеции постоянное жилье или проживавшее в стране не менее 10 лет до отъезда из страны, потенциально рассматривается как резидент в течение последующих пяти лет. Однако данное лицо имеет право опровергнуть эту презумпцию, доказав, что больше не имеет существенных связей со Швецией.

Законодательство может устанавливать специальные процедуры, которые необходимо выполнить налоговым резидентом, покидающим страну и утрачивающим статус резидента. Например, лицо, покидающее Кипр, должно получить в налоговом органе специальный сертификат о выполнении налоговых обязанностей. Аналогичное требование установлено в Бразилии.

Например, законодательство Австрии требует, чтобы налогоплательщик известил налоговый орган о прекращении резидентства. Некоторые страны законодательно устанавли-

вают специальные гарантии выполнения иностранными гражданами-резидентами своих налоговых обязанностей. Так, в соответствии с законодательством США иностранный гражданин-резидент или нерезидент не вправе выехать из страны, не имея сертификата о выполнении федеральных законов о подоходном налоге. Это правило не распространяется на временных посетителей, а также лиц, намеревающихся вернуться в США¹³.

В случае если резидентство прекращается не в момент отъезда из страны, а по окончании налогового года, покинувший страну резидент в дополнение к декларации, поданной перед отъездом, обязан представить окончательную декларацию по итогам года в целом. Она подается в порядке и сроки, установленные для всех налогоплательщиков. Например, такое правило действует во Франции.

Налоговый кодекс РФ не устанавливает никаких особых правил в отношении российских или иностранных граждан, покидающих страну или утрачивающих налоговое резидентство. Скорее всего это можно рассматривать как законодательный пробел¹⁴. В связи с этим помимо «автоматического» прекращения резидентства физических лиц, находящихся на территории Российской Федерации менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев, в НК РФ необходимо установить специальный порядок выполнения налоговых обязанностей лицами, покидающими страну и утрачивающими статус резидента.

Итак, основными характеристиками правового статуса налогоплательщиков по налогу на доходы физических лиц являются правосубъектность и резидентство.

Особенность налоговой правосубъектности – отсутствие законодательного установления возраста наступления налоговой дееспособности физического лица, что создает реальную возможность ухода от налогообложения и от ответственности за нарушение налогового законодательства лиц, не достигших 16-летнего возраста.

Чтобы избежать данных негативных последствий, необходимо законодательно установить возраст наступления налоговой дееспособности с 16 лет, что корреспондируется с возрастом наступления налоговой ответственности. При этом обязанности по исчислению и уплате налогов лиц, не достигших 16-летнего возраста, возложить на их законных представителей.

В Российской Федерации для определения резидентства используется критерий постоянного пребывания, согласно которому резидентами РФ признаются физические лица, фактически находящиеся на территории страны не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев.

При этом существует неопределенность относительно включения в вышеобозначенный период дней приезда и отъезда. С целью устранения неоднозначного толкования норм ст. 6.1 и 207 НК РФ необходимо законодательно закрепить порядок включения таких дней в период фактического пребывания на территории Российской Федерации для определения налогового статуса физического лица.

Кроме того, необходимо законодательно установить порядок исполнения налоговых обязанностей, который в настоящий момент отсутствует, лицами, покидающими страну и утрачивающими статус резидента.

¹³ См.: Деренберг Р.Л. Международное налогообложение. М., 1997. С. 65.

¹⁴ См.: Пенелеев С.Г. Налоговое резидентство физических лиц // Налоговый вестник. 2000. № 11. С. 30–31.