

Ю. А. Артемьева

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВА В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Аннотация: Раскрываются особенности налогового представительства в налоговых спорах, которые заключаются в специфическом субъектном составе сторон, которыми выступают налогоплательщик, налоговый орган и представитель.

Обосновывается, что налоговое представительство базируется на отношениях власти и подчинения, которые обеспечиваются властными, императивными методами в отличие от гражданско-правового представительства, имеющего диспозитивный характер.

Ключевые слова: юриспруденция, представительство, споры, налоги, налогоплательщик, императивный метод, налоговый орган, власть, подчинение, диспозитивный метод.

Публичная природа налоговых правоотношений предусматривает наличие двух «сторон» (властной и обязанной), которые могут быть представлены несколькими субъектами. Налоговые органы реализуют правовые обязанности в пределах установленной компетенции, без чего фактически не возможно выполнение ни одной из видовых обязанностей налогоплательщика. Налогоплательщики в таком случае являются обобщающей категорией и могут быть представлены физическими и юридическими лицами – налогоплательщиками, а также в установленных законодательством случаях их представителями, налоговыми агентами и т.п.

Вопросы представительства в гражданском праве рассматривались в целом ряде научных работ. В частности, им уделено большое внимание в работах М.Ю.Дороженко М.Ю.,¹ С.А.Бурлакова² Санникова Л.В.³ В то же время в работах недостаточное внимание уделяется вопросам представительства в налоговых спорах.

Целью статьи является исследование понятия налогового представительства в налоговых спорах и выяснение его существенных отличий от представительства в гражданско-правовых спорах.

Налоговое представительство имеет существенные отличия от гражданско-правового, поскольку направленность метода регулирования не позволяет поставить знак равенства между императивным и диспозитивным

представительством⁴. Налоговое представительство регулирует выполнение первоочередного долга налогоплательщика (уплату налогов и сборов). Оно базируется на отношениях власти и подчинения, которые обеспечиваются властными, императивными методами в отличие от гражданско-правового представительства, имеющего диспозитивный характер. Налоговое законодательство основывается на посылке, что главной обязанностью налогоплательщика является своевременная и полная уплата налогов и сборов. При этом налогоплательщик может принимать участие в этих отношениях как непосредственно, так и через представителей. Второй путь используется, когда налогоплательщик не может исполнять налоговые обязанности (не достиг определенного возраста) или выполнение обязанностей затруднено (в связи с удаленностью налогоплательщика и т.д.).

Особенности налогового представительства заключаются в специфическом субъектном составе. Последний предусматривает возникновение и регулирование отношений между тремя лицами, а именно: лицом, которого представляют (налогоплательщика); лицом, которое представляет, – представителя (законного, уполномоченного или официального); третьим лицом выступают налоговые органы или другой орган, осуществляющий контроль за своевременным и полным поступлением налогов и сборов в соответствующих централизованные денежные фонды).

Точное и полное выполнение налогового долга в данном случае подтверждается процессуально документальным оформлением⁵. Как правило, процессуальные

¹ Дороженко, М. Ю. Гражданско-правовое регулирование представительства: автореферат дис... кандидата юридических наук: 12.00.03 / М.Ю.Дороженко. - Москва, 2007.- 26 с.

² Бурлаков С.А. Правовое регулирование представительства: автореферат дис... кандидата юридических наук: 12.00.03 / Бурлаков Сергей Алексеевич. - Москва, 2010.- 23 с.

³ Санникова Л.В. Договоры о представительстве // Журнал российского права. – 2004. - №4. – с.57.

⁴ Пантелишина О.В. Правовое регулирование отношений представительства в гражданском праве: диссертация... кандидата юридических наук: 12.00.03 Ростов н/Д, 2007 198 с. РГБ ОД, 61:07-12/1236

⁵ Артемьева Ю.А. О юридической ответственности налоговых органов // Вопросы российского и международного права.

документы выполняют функцию юридического факта, обуславливающего основания возникновения, изменения или прекращения конкретных процессуальных правоотношений. Весь процесс выполнения налогового долга при налоговом представительстве сопровождается составлением большого количества процессуальных документов. Двойная природа документирования проявляется в том, что, с одной стороны, оно является итогом действий по реализации налоговой обязанности на определенной стадии, с другой – средством динамики налогово-процессуальных правоотношений, то есть основанием для осуществления действий на выполнение налогового долга в пределах следующей стадии. Так, взятие на налоговый учет налогоплательщика и плательщика сборов и получение соответствующего документа выступает юридическим фактом для возникновения процессуального правоотношения в пределах следующей стадии – уплаты налога или, если для этого нет оснований – представления налоговой отчетности⁶.

Следовательно, подытоживая изложенные позиции, отметим, что выполнение налогового долга составляет определенный процесс – определенную систему последовательно осуществляемых действий, которая содержит ряд стадий, которые изменяют друг друга и конкретные действия по их реализацию.

Процесс реализации налоговой обязанности состоит из трех стадий: выполнение долга по налоговому учету, выполнения долга по уплате налога и выполнения долга по налоговой отчетности. Предложенное деление стадий полностью отражает логику построения налоговой обязанности и динамику правоотношений. Критериями разграничения стадий выполнения налогового долга является: 1) цель; 2) временные границы; 3) содержание (совокупность процессуальных действий); 4) субъектный состав; 5) процессуально документальное оформление.

Рассмотрим участие представителей налогоплательщиков на протяжении этих стадий выполнения долга налогоплательщиком. В налоговых спорах представителями налогоплательщиков являются налоговые агенты. Выступая как обязанный субъект, юридическое лицо может быть как отдельным участником правоотношений – плательщиком налога, который платит налоги, так и налоговым агентом. Налоговый агент – это юридическое или физическое лицо, на которого, согласно акту налогового законодательства, возлагаются обязанности по исчислению, удержанию и перечислению в соответствующий

бюджет налогов за плательщика налога. В случае не удержания налога, который подлежит удержанию и перечислению в бюджет налоговым агентом, обязанность плательщика налога по уплате налога считается невыполненной, то есть именно плательщик налога является должником перед бюджетом. В соответствии с налоговым законодательством юридическое лицо является налоговым агентом по налогу на доходы физических лиц и акцизного сбора.

Специфика налогово-правового статуса юридического лица, выступающего в роли налогового агента, проявляется в том, что налоговый агент выступает представителем государства, реализуя часть государственного суверенитета, а именно – права государства взыскивать налоги. В целом, соглашаясь с этим, нужно подчеркнуть, что налоговый агент является ответственным за полноту начисления, содержания и уплаты в бюджет налога⁷. Причем, если налоговый агент не осуществляет начисления, содержания или уплаты (перечисления) суммы налога, ответственность за погашение суммы налогового обязательства или налогового долга, который возникает в результате таких действий, возлагается на такого налогового агента. НК РФ в императивном порядке установил обязанность налогового агента по удержанию налога с дохода физических лиц без согласия самого налогового агента. Поэтому это является определенной правовой обязанностью налогового агента⁸.

Таким образом, статус налогового агента характеризует триада его основных обязанностей: 1) обязанность по начислению налога (по определению налога, по исчислению объема налогового обязательства плательщика, исходя из базы налогообложения, действующих ставок налога и предоставленных плательщику налога налоговых льгот); 2) обязанность по удержанию начисленной суммы налога (выражается в удержании налогового агента от выплаты плательщику части принадлежащего ему дохода, равной сумме исчисленного налогового обязательства); 3) обязательство по внесению удержанной суммы налога в бюджет соответствующего уровня.

Немаловажным, является также обязанность налогового агента по ведению налогового учета и предоставлению налоговой отчетности. Она носит своего рода обеспечительный характер. На налоговых агентов возложена ответственность за надлежащее выполнение указанных обязанностей. Надлежащий характер выпол-

– 2012.– №1.-С. 60-65.

⁶ Брызгалин А.В. О функциях налогообложения и регулятивном значении налогов в экономике. // Налоги. – 2009. - №1. - С.16-22.

⁷ Чердниченко Е., Цыганок Ю. Как могут наказать налогового агента за нарушение Закона о налоге с доходов // Бухгалтерская неделя. – 2004.– №10. – С. 12.

⁸ Залесский А.Б. Принципы налогообложения предприятий и экономические последствия их применения. // Экономические и математические методы, 2009, №1. - С.39-55.

нение проявляется в правильном начислении, полном удержании налога, а также в своевременном и полном его перечислении в доход государства.

Особенностью налогового процесса является синтетический характер взаимодействия большинства налоговых процедур с основными материальными (регулятивными и деликтными) налоговыми правоотношениями, на реализацию которых они направлены. Так, налоговые агенты, с одной стороны являются субъектами сложного налогового обязательства типа «плательщик налога; налоговый агент; бюджет», с другой они являются и участниками процедур, которые обеспечивают его реализацию. Правовой статус их близкий к статусу налогоплательщиков, но не тождественный ему. Основные разногласия выявляются на этапе добровольного выполнения налогового долга в связи с их участием в таких налоговых осуществлениях как определение налогового обязательства. Налоговый агент выполняет роль своеобразного посредника между государством и налогоплательщиком, является представителем обеих сторон в налоговых правоотношениях: представителем государства, поскольку наделен властными полномочиями относительно налогоплательщика по изъятию части его собственности как налога, сумма которого к перечислению в доход соответствующего бюджета представляет собой децентрализованный фонд средств государства; представителем плательщика, поскольку перечисляет налог от имени плательщика и за его счет, «лишает» его необходимости рассчитывать сумму налога и предоставлять какую-либо отчетность по налоговым отчислениям от операций, в которых принимают участие налоговые агенты, и несет ответственность за ненадлежащее выполнение своих долгов⁹.

Такое особенное место налогового агента в налоговом обязательстве обусловлено необходимостью закрепления соответствующих гарантий защиты прав участников налогового обязательственного правоотношения от нарушений или злоупотреблений других участников, а именно:

а) гарантий для плательщика налога – в случае ненадлежащего выполнения налоговым агентом своих функций во вред такому плательщику – на уровне защиты плательщика налога от злоупотреблений контролирующих органов;

б) гарантий для налогового агента – в случае злоупотреблений со стороны контролирующих органов – на уровне таких гарантий, которые предоставлены законодательством плательщику налога.

Действующее налоговое законодательство является достаточно несовершенным и непоследовательным в вопросах регулирования роли налоговых агентов в процессе налогообложения.

В связи с этим требуется унификации общих положений, которые касаются материальной стороны налоговых правоотношений при участии налоговых агентов, в том числе вопросов, с их участием как субъектов в налоговых спорах, а также вопросов, связанных с привлечением последних к юридической ответственности, прежде всего финансовой. Наряду с этим требуется унификация процессуальных аспектов, касающихся деятельности налоговых агентов, в частности, определение порядка разрешения споров, одной из сторон в которых является налоговый агент, порядка применения принудительных мер к недобросовестному налоговому агенту и ряд других.

Характеристика субъекта налогообложения, на наш взгляд, не будет полной без выделения тех участников налоговых правоотношений, которые выполняют вспомогательные функции во время начисления, уплаты, администрирования налогов. В состав вспомогательных субъектов налогообложения необходимо отнести банки и финансово-кредитные учреждения, налоговых агентов и сборщиков отдельных налогов и сборов. Каждый из них выполняет определенные функции, которые дают возможность решать ряд проблем, связанных с производством общественных благ.

В настоящее время дискуссионным является вопрос о соотношении налогового представительства и изменения налогового обязательства. На наш взгляд, налоговое представительство не может рассматриваться способом изменения налогового обязательства. С одной стороны, выполнение обязанностей агентом, представителем или другим лицом сохраняет неизменными все другие элементы правоотношений обязательства, также как и не изменяет характер правоотношений. С другой стороны, налоговое представительство представляет собой сочетание одновременно двух видов правоотношений, которые делятся параллельно. Действительно, наличие налогового представителя не лишает плательщика обязанности по уплате налога, как и не прекращает его участия в правоотношениях обязательства.

Изменение налогового обязательства, возможно, заключается не в замене одного из элементов налоговых правоотношений, а в изменении второстепенных признаков, таких как срок выполнения налоговых обязанностей плательщика. В частности, пример изменения можно найти в налоговом законодательстве Российской Федерации. Часть 3 в. 51 Налогового кодекса РФ предусматривает приостановление выполнения налогового долга. В то же время это приостановление предусмотре-

⁹ Козлов Д.А. Расчет налогов в оперативной деятельности предприятия. // Финансовый менеджмент, 2010, №1. - С.28-34.

но относительно физических лиц, признанных безвестно отсутствующими или недееспособными, таким образом, связано с изменением признаков плательщика налога – субъекта налогово-обязательственных правоотношений. Кроме того, в основе решения о приостановлении, которое принимается налоговым органом, лежит невозможность выполнения налогового долга в результате отсутствия денежных средств безвестно отсутствующих или недееспособных лиц.

Таким образом, нельзя сделать однозначный вывод о природе и механизме правового регулирования отношений налогового обязательства. Полностью логичным в связи с этим выглядит и отсутствие законодательного закрепления этого механизма. Возможно, причина этого заключается в направленности налогово-правового регулирования, целью которой является не изменение, а своевременное и в полном объеме выполнения плательщиками налогового обязательства.

Наряду с налоговыми агентами представителями налогоплательщика в налоговых спорах являются его представители, участвующие в судебном процессе на основании доверенности. Участие представителя, при определенных условиях, обеспечивает реализацию налогоплательщиком его процессуальных прав и обязанностей и, тем самым, способствует процессу выяснения объективной истины, принятия правильного решения¹⁰. В то же время материалы судебной практики свидетельствуют о том, что не всегда в них указывается о представителе, хотя сторонами по делу являются юридические лица.

Одной из причин этого является наличие пробелов в законодательстве относительно норм, которыми урегулированы процедуры, подтверждающие полномочия представителей.

Исследование сущности доверенности и особенностей правового режима их использования позволяет определить назначение и пределы применения этого документа. Доверенность – это письменный документ, который выдается одним лицом другому для представительства перед третьими лицами. Доверенность может основываться на договоре, акте юридического лица или на одностороннем волеизъявлении лица, которого представляют. В отличие от договора или акта юридического лица, которые определяют внутренние отношения между представителем и доверителем, доверенность предназначена для обеспечения внешнего эффекта представительства – установления правовой связи между доверителем и третьим лицом через дей-

ствия представителя. При этом юридически значимое действие, совершенное представителем, создает, изменяет и прекращает гражданские права и обязанности того лица, которого он представляет. В самой доверенности устанавливается срок ее действия. Если срок доверенности не установлен, она сохраняет действие до прекращения ее действия. Срок доверенности, выданной в порядке поручения, не может превышать срок основной доверенности, на основании которой она выдана. Доверенность, в которой не указана дата ее совершения, является недействительной. Представительство по доверенности прекращается в случае окончания ее срока; отмены доверенности лицом, которое ее выдало; отказа представителя от совершения действий, которые были определены доверенностью; прекращения юридического лица, выдавшего доверенность; прекращения юридического лица, которому выдана доверенность; смерти лица, которое выдало доверенность, объявления его умершим, признания его недееспособным или безвестно отсутствующим, ограничением его гражданской дееспособности; смерти лица, которому выдана доверенность, объявления его умершим, признания его недееспособным или безвестно отсутствующим, ограничением его гражданской дееспособности¹¹.

Следует отметить, что приведенные выше положения гражданско-правовой доктрины относительно сущности доверенности и правового режима использования касаются, в первую очередь, материальных частных правовых отношений. В налоговых правоотношениях предусмотрено применение оснований и порядка прекращения представительства по доверенности, отмена доверенности и отказы представителя от предоставленных ему полномочий. Вместе с тем, учет специфики процессуальных отношений в сфере разрешения налоговых споров позволяет внести определенные изменения в соответствующие положения гражданско-правовой доктрины. Указанная специфика заключается в признаках таких отношений. Анализируя проблему защиты прав, свобод и интересов граждан в налоговых спорах авторы отмечают такие общие с другими формами защиты признаки: 1) представляет собой деятельность суда как носителя судебной власти; 2) осуществляется в процессуальной форме, которая определена отдельным процессуальным нормативно правовым актом на уровне акта высшей юридической силы – законодательного акта; 3) соблюдение процессуальной формы является гарантией принятия законного и обоснованного судебного акта по делу, которым оформляется судебное

¹⁰ Фокин, В. М. Налоговое регулирование [Текст]: учеб. пособие / В. М. Фокин; под ред. С. Г. Пепеляева. - М.: Устав, 2004. - 297 с.

¹¹ Фурсов, Д. А. Подготовка дела к судебному разбирательству. Налоги: пособие для судей арбитражных судов [Текст] / Д. А. Фурсов. - М.: ИНФРА-М, 1997. - 448 с.

решение, а следовательно - защиты прав, свобод, законных интересов граждан, при этом процессуальные действия закрепляются в соответствующих процессуальных актах-документах; 4) универсальный характер, который позволяет защитить любое нарушенное право или законный интерес; 5) обеспечивает реализацию специфического по содержанию и функциями конституционного права на защиту как фундаментального процессуального средства защиты¹².

Обращение к Гражданскому кодексу РФ не позволяет получить однозначный ответ на вопросы, касающиеся содержания доверенности¹³. Зато обращение внимание на процедуры удостоверения доверенности, а также отмеченное положение о применении некоторых положений относительно доверенности в ГК к доверенности в налоговых спорах. В частности, о том, что в доверенности, которая используется в налоговых спорах, должна быть указана дата ее совершения и срок действия. Доверенность, в которой не указана дата ее совершения, является недействительной, и суд ее к рассмотрению не принимает. Если срок доверенности не установлен, она действует по делу в течение времени указанному в ней.

Таким образом, налоговое представительство имеет существенные отличия от гражданско-правового, поскольку направленность метода регулирования не позволяет поставить знак равенства между императивным и диспозитивным представительством. Налоговое представительство регулирует выполнение первоочередного долга налогоплательщика (уплату налогов и сборов). Оно базируется на отношениях власти и подчинения, которое обеспечивается властными, императивными методами в отличие от гражданско-правового представительства, имеющего диспозитивный характер.

При этом налоговое представительство не может рассматриваться способом изменения налогового обязательства. С одной стороны, выполнение обязанностей агентом, представителем или другим лицом сохраняет неизменными все другие элементы правоотношений обязательства, также как и не изменяет характер правоотношений.

Специфика налогово-правового статуса юридического лица, выступающего в роли налогового агента проявляется в том, что налоговый агент выступает представителем государства, реализуя часть государственного суверенитета, а именно – права государства взysкивать налоги.

Библиография:

1. Дороженко, М. Ю. Гражданско-правовое регулирование представительства: автореферат дис.... кандидата юридических наук: 12.00.03 / М.Ю.Дороженко. - Москва, 2007.- 26 с.
2. Бурлаков С.А. Правовое регулирование представительства: автореферат дис.... кандидата юридических наук: 12.00.03 / Бурлаков Сергей Алексеевич. - Москва, 2010.- 23 с.
3. Санникова Л.В. Договоры о представительстве // Журнал российского права. – 2004. - №4. – с.57.
4. Пантелишина О.В. Правовое регулирование отношений представительства в гражданском праве: диссертация... кандидата юридических наук: 12.00.03 Ростов н/Д, 2007 198 с. РГБ ОД, 61:07-12/1236
5. Артемьева Ю.А. О юридической ответственности налоговых органов // Вопросы российского и международного права. – 2012.– №1.-С. 60-65.
6. Брызгалин А.В. О функциях налогообложения и регулятивном значении налогов в экономике. // Налоги. – 2009. - №1. - С.16-22.
7. Чередниченко Е., Цыганок Ю. Как могут наказать налогового агента за нарушение Закона о налоге с доходов // Бухгалтерская неделя. – 2004.– №10. – С. 12.
8. Залесский А.Б. Принципы налогообложения предприятий и экономические последствия их применения. // Экономические и математические методы, 2009, №1. - С.39-55.
9. Козлов Д.А. Расчет налогов в оперативной деятельности предприятия. // Финансовый менеджмент, 2010, №1. - С.28-34.

¹² Карбушев Г.И. Совершенствование налоговой системы России. // ЭКО, 2010, №2. - С.24-31.

¹³ Гражданский кодекс РФ: ФЗ от 30.11.94г. №51-ФЗ. // Собр. законодательства РФ. - 1994.

10. Фокин, В. М. Налоговое регулирование [Текст]: учеб. пособие / В. М. Фокин; под ред. С. Г. Пепеляева. - М.: Устав, 2004. -297 с.
11. Фурсов, Д. А. Подготовка дела к судебному разбирательству. Налоги: пособие для судей арбитражных судов [Текст] / Д. А. Фурсов. - М.: ИНФРА-М, 1997. - 448 с.
12. Карбушев Г.И. Совершенствование налоговой системы России. // ЭКО, 2010, №2. - С.24-31.
13. Гражданский кодекс РФ: ФЗ от 30.11.94г. №51-ФЗ. // Собр. законодательства РФ. - 1994.

References (transliteration):

1. Dorozhenko, M. Yu. Grazhdansko-pravovoe regulirovanie predstavitel'stva:: avtoreferat dis.... kandidata yuridicheskikh nauk: 12.00.03 / M.Yu.Dorozhenko. - Moskva, 2007.- 26 s.
2. Burlakov S.A. Pravovoe regulirovanie predstavitel'stva: avtoreferat dis.... kandidata yuridicheskikh nauk: 12.00.03 / Burlakov Sergey Alekseevich. - Moskva, 2010.- 23 s.
3. Sannikova L.V. Dogovory o predstavitel'stve // Zhurnal rossiyskogo prava. – 2004. - №4. – s.57.
4. Pantelishina O.V. Pravovoe regulirovanie otnosheniy predstavitel'stva v grazhdanskom prave: dissertatsiya... kandidata yuridicheskikh nauk: 12.00.03 Rostov n/D, 2007 198 s. RGB OD, 61:07-12/1236
5. Artem'eva Yu.A. O yuridicheskoy otvetstvennosti nalogovykh organov // Voprosy rossiyskogo i mezhdunarodnogo prava. – 2012.– №1.-S. 60-65.
6. Bryzgalin A.V. O funktsiyakh nalogooblozheniya i regulyativnom znachenii nalogov v ekonomike. // Nalogi. – 2009. - №1. - S.16-22.
7. Cherednichenko E., Tsyganok Yu. Kak mogut nakazat' nalogovogo agenta za narushenie Zakona o naloge s dokhodov // Bukhgalterskaya nedelya. – 2004.– №10. – S. 12.
8. Zaleskiy A.B. Printsipy nalogooblozheniya predpriyatiy i ekonomicheskie posledstviya ikh primeneniya. // Ekonomicheskie i matematicheskie metody, 2009, №1. - S.39-55.
9. Kozlov D.A. Raschet nalogov v operativnoy deyatelnosti predpriyatiya. // Finansovyy menedzhment, 2010, №1. - S.28-34.
10. Fokin, V. M. Nalogovoe regulirovanie [Текст]: ucheb. posobie / V. M. Fokin; pod red. S. G. Pepelyaeva. - М.: Ustav, 2004. -297 s.
11. Fursov, D. A. Podgotovka dela k sudebnomu razbiratel'stvu. Nalogi: posobie dlya sudey arbitrazhnykh sudov [Текст] / D. A. Fursov. - М.: INFRA-М, 1997. - 448 s.
12. Karbushev G.I. Sovershenstvovanie nalogovoy sistemy Rossii. // EKO, 2010, №2. - S.24-31.
13. Grazhdanskiy kodeks RF: FZ ot 30.11.94g. №51-FZ. // Sobr. zakonodatel'stva RF. - 1994.