

УДК 347.73

ВЗАИМОЗАВИСИМЫЕ ЛИЦА В СИСТЕМЕ ОБЯЗАННЫХ СУБЪЕКТОВ НАЛОГОВОГО ПРАВООТНОШЕНИЯ

Мазурик Е. Ф.

*Национальная юридическая академия Украины имени Ярослава Мудрого,
Харьков, Украина*

Исследуются отношения, порождающие связь отдельных налогоплательщиков, при которой налогообложение одного из них невозможно без учета результатов другого. Отмечается, что в таких условиях формируется такой режим доходов, имущества или иных оснований налогообложения, при которых объективно невозможно разграничить обязанности одного налогоплательщика от обязанностей другого.

Ключевые слова: налоговое законодательство, связанные лица, налоговое правоотношение, субъекты налоговых правоотношений.

Понятие связанных или взаимозависимых лиц для целей налогообложения является относительно новым в налогово-правовом регулировании. Предпосылкой его возникновения стало развитие отношений, порождающих такую связь отдельных налогоплательщиков, при которой налогообложение одного из них невозможно без учета результатов другого. В таких условиях формируется такой режим доходов, имущества или иных оснований налогообложения, при которых объективно невозможно разграничить обязанности одного налогоплательщика от обязанностей другого [1, с.179].

Отдельные аспекты рассматриваемой проблемы, исследовали Григораши И. В. [11], Кучерявенко Н. П. [1], Фомина Н. А. [10] и др. В тоже время, автор на основе наработок предшественников, предлагает свои предложения по усовершенствованию правового регулирования налоговых отношений.

Актуальность исследования влияния зависимости на налогообложение отношений представительства вызвана тем, что по причине влияния одного лица на другое возможны занижение налоговой базы, уход от налогообложения и потеря значительного количества бюджетных доходов. Украинское налоговое законодательство использует термин «связанные лица» [2], то иными налоговыми законодательствами чаще всего востребовано понятие «взаимозависимых лиц» [3, 4]. Фактически этими различными понятиями регулируются одинаковые отношения в сфере налогообложения. При этом отсутствует родовое понятие. В некотором смысле попытка этого предпринимается в Налоговом кодексе Российской Федерации. Статья 20 Налогового кодекса определяет лиц, относящихся к взаимозависимым лицам для целей налогообложения, однако многими специалистами признается, что эта статья и ее действие не отвечает не только требованиям времени, но и требованиям, предъявляемым к нормам налогового права, поскольку она по причине наличия внутренних неопределенностей и отсутствия детальной проработки и соотносимое с другими нормами налогового права, с одной стороны, способствует возрастанию налоговых рисков для налогоплательщиков, а с другой – не защищает государство от действий нало-

гоплательщиков по уклонению от налогообложения с использованием зависимости одного субъекта от другого.

Современные научные исследования на 95 % посвящены анализу уже имеющихся правовых механизмов без достаточно глубокого проникновения в содержание защищаемых и ограничиваемых интересов. Между тем в общих положениях нормативных актов, в общих целях законов, в общих и специальных принципах права заложены те ценности, на которых основаны правовые институты. Таким образом, научно-правовые исследования не ограничиваются нормой закона, а должны охватывать следующие аспекты при изучении нормативных актов:

- элементы правового механизма;
- общее назначение (цели) правового механизма;
- защищаемые и ограничиваемые интересы, соответствие конкретных интересов публично значимым целям;
- правовые принципы, на которых основаны правовые средства;
- обычаи и обыкновения в поведении субъектов правоотношений;
- общие социально-культурные ценности, приемлемые для данных правоотношений;
- общественно-экономическую ситуацию, в которой возникают отношения [5, с. 78].

При анализе данной проблемы важно ответить на вопрос о том, образуют ли нормы, регулирующие правовое положение взаимозависимых лиц, институт налогового права. Правовой институт — это элемент отрасли права, включающий совокупность юридических норм, регулирующих качественно однородную группу общественных отношений [6, с. 217]. Для правового института характерны определенные общие положения, принципы, специфические юридические понятия, определяющие особый режим регулирования. Каждый правовой институт выполняет только ему присущие функции и специфичен по сравнению со всеми другими компонентами системы права [7, с. 143].

Налоговый кодекс Российской Федерации содержит норму, определяющую лиц, относящихся к взаимозависимым. Основная функция данного определения — выявить юридических и физических лиц, отношения между которыми могут повлиять на условия и экономические результаты сделки в целях проведения контроля налоговыми органами за правильностью применения цен по сделкам. основываясь на этом, можно называть совокупность налогово-правовых норм, регулирующих правовое положение взаимозависимых лиц, правовым институтом.

Понятие «взаимозависимые лица» используется только в налоговом законодательстве и, как было уже отмечено, для целей налогового контроля. В то же время п. 2 ст. 20 НК РФ позволяет судам отходить от определения, данного Налоговым кодексом, и признавать лиц взаимозависимыми и по другим основаниям, если они, их супруги, родители, дети, полнородные и неполнородные братья и сестры, усыновители и усыновленные и (или) их аффилированные лица:

- являются стороной, выгодоприобретателем, посредником или представителем в сделке;

— владеют (каждый в отдельности или в совокупности) 20% и более акций (долей, паев) юридического лица, являющегося стороной, выгодоприобретателем, посредником или представителем в сделке;

— занимают должности в органах управления юридического лица, являющегося стороной, выгодоприобретателем, посредником или представителем в сделке, а также должности в органах управления управляющей организации такого юридического лица;

— в иных случаях, определенных уставом общества [8, с. 5].

Несколько по иному подходит к регулированию данного понятия налоговое законодательство Украины. Закрепление понятия связанных лиц осуществляется через определение закрытого перечня признаков таких субъектов, без какого-либо обобщающей оценки их содержания. Таким образом, связанное лицо определяется ч. 26 ст. 1 Закона «О налогообложении прибыли предприятий» как лицо, соответствующее какому-либо из нижеприведенных признаков:

— юридическое лицо, осуществляющее контроль над плательщиком налога, или контролируется этим плательщиком налога, либо находится под общим контролем с таким плательщиком налога;

— физическое лицо либо члены семьи физического лица, осуществляющие контроль над плательщиком налога. Членами семьи физического лица считаются его жена или муж, прямые родственники (дети или родители) как физического лица, так и его жены или мужа, а также муж или жена любого прямого родственника физического лица или его жены (мужа);

— должностное лицо плательщика налога, уполномоченное осуществлять от имени плательщика налога юридические действия, направленные на установление, изменение или прекращение правовых отношений, а также члены его семьи [2].

Под членами семьи физического лица в целях налогообложения понимаются его жена или муж, дети как физического лица, так и его жены или мужа (в том числе усыновленные), родители, бабушка или дед как физического лица, так и его жены или мужа, внуки как физического лица, так и его жены или мужа, другие иждивенцы такого физического лица или его опекуны, признанные такими в соответствии с законом. Членами семьи физического лица первой степени родства считаются его родители и родители его жены или мужа, его жена или муж, дети как такого физического лица, так и его жены или мужа, в том числе усыновленные им дети. Другие члены семьи физического лица считаются такими, которые имеют вторую степень родства [9].

Институт взаимозависимых лиц включает в себя нормы, не только дающие определение взаимозависимым лицам, но также элементы механизма контроля налоговыми органами за трансфертным ценообразованием, то можно признать институт взаимозависимых лиц комплексным и охранительным институтом налогового права. Публично-правовые отношения характеризуются властным подчинением одного участника другому, субординацией сторон, особым методом правового воздействия на участника – императивом. Общее содержание налогового отношения характеризуется правами и обязанностями сторон, регулируемые нормами законодательства о налогах и сборах. Налоговое регулирование пытается определить от-

ношения зависимости, оказывающие влияние на условия и экономические результаты деятельности, через определение лиц, между которыми эти отношения возникают. Таким образом, логично рассмотреть «взаимозависимых лиц» через категории «субъект налогового права» и «субъект налогового правоотношения».

Исходя из общего правового статуса субъектов налоговых отношений, законодательство о налогах и сборах всегда конкретизирует правосубъектность участников. Таким образом, при отсутствии юридических фактов и правосубъектности не возникнет налоговых правоотношений [10, с. 56]. Основу правового статуса налогоплательщика составляет именно возложение на него обязанности уплачивать налоги и сборы. Налогоплательщиками и плательщиками сбора признаются лица, на которых в соответствии с законодательством о налогах и сборах возлагается обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы. Взаимозависимыми для целей налогообложения являются организации и физические лица, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности. Анализируя это определение, можно отметить, что в нем не конкретизируется вопрос о том, должны ли взаимозависимые лица быть налогоплательщиками или плательщиками сборов, могут ли они быть налоговыми агентами или иными налогообязанными лицами, в статье отмечается лишь то, что они являются организациями и физическими лицами. Таким образом, можно признать взаимозависимых лиц самостоятельным субъектом права, поскольку они отражают общие свойства участников, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности.

Под отношениями зависимости можно рассматривать отношения контроля одного лица над другим. По критерию характера осуществляемого контроля гражданско-правовая доктрина подразделяет на четыре вида: имущественно-финансовый, договорной, личный, организационный [11, с. 83]. Таким образом, отношения зависимости одного лица от другого не входят в предмет налогового права, а скорее, относятся к предмету гражданского права. Кроме того, субъект права должен обладать набором прав и юридических обязанностей, чего налоговым законодательством для взаимозависимых лиц не предусматривается. В данном случае можно согласиться с Копиной А. А., что институт взаимозависимых лиц является элементом налогового контроля трансфертного ценообразования и основные обязанности, связанные с этим, несут, как это ни парадоксально, именно налоговые органы, поскольку именно на них в соответствии со ст. 32 НК РФ возложена обязанность осуществлять контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а ст. 40 НК РФ дает налоговым органам право проверять правильность применения цен по сделкам между взаимозависимыми лицами при проведении контроля за полнотой исчисления налогов [6, с. 8]. Контроль трансфертного ценообразования является не правом, а обязанностью налоговых органов, что при установлении взаимозависимости сторон заключенных в проверяемый налоговым органом период сделок налогоплательщика налоговый контроль трансфертного ценообразования носит обязательный характер. В таком случае вариативность налогового органа в выборе самой возможности проведения контрольных действий не предусмотрена и прямо противоречит ему.

В этом плане логичен вывод о том, что налоговое законодательство не рассматривает в качестве самостоятельного субъекта образования, состоящие из нескольких лиц, обладающие организационным единством и выступающие в экономических отношениях как единый субъект. Каждое из лиц, признаваемых взаимозависимыми, с формально-юридической точки зрения является самостоятельным субъектом налогового права. Поскольку взаимозависимыми лицами признаются лица, отношения между которыми оказывают влияние на условия и экономические результаты сделок, то, если рассматривать их с точки зрения классификации юридических фактов по волевому признаку, это, безусловно, будет юридический факт — действие. Особую роль в динамике правоотношений играют так называемые юридические составы или сложные комплексные факты, когда для возникновения определенного правового отношения требуется не одно, а несколько условий (совокупность фактов) [12, с. 354].

Подводя итог, хотелось бы отметить, что понятие «взаимозависимые лица» является правовой конструкцией, отражающей состав юридических фактов, наличие которых вынуждает конкретное лицо выступить в качестве обладателя особого правового положения, поскольку действительно институт взаимозависимых лиц содержит факт наличия отношений, оказывающих влияние на условия и экономические результаты сделки, и факт отклонения цены сделки от рыночной более чем на 20%, при наличии которых налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из применения рыночных цен. Именно отражение института взаимозависимых лиц как состава юридических фактов и приводит к его большой конфликтности и неопределенности. Отсутствие прав и обязанностей у данной категории лиц приводит к ситуации, когда им остается только соглашаться с действиями налогового органа, оспаривая только сумму доначисленных налогов в связи с трудностью определения рыночной цены, при этом они лишены возможности действовать активно, заранее определяя отношения зависимости, степень контроля и последствия контроля, возможности пересчитать цены для целей налогообложения и т.д.

Список литературы

1. Кучерявенко Н. П. курс налогового права в 6. т. / Н. П. Кучерявенко – Х. : Легас; Право. – . – Т. III. Учение о налоге. – 2005. – 545 с.
2. О налогообложении прибыли предприятий : Закон Украины в ред. от 22.05.1997 // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1997. – №4. – Ст. 28.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.
4. Налоговый кодекс Азербайджанской Республики. – Баку : Издательский Дом «Бюллетень Бизнесмена», 2003. – 325 с.
5. Дедов Д. И. Юридический метод : научное эссе / Д. И. Дедов. – М. : Волтерс Клувер, 2008. – 202 с.
6. Абдулаев М. И. Теория государства и права : [учебник] / М. И. Абдулаев. – М. : Магистр-Пресс, 2004. – 675 с.
7. Пиголкин А. С. Теория государства и права : [учебник] / А. С. Пиголкин. – М. : ОАО «Издательский Дом «Городец», 2003. – 628 с.

8. Налоги. – 2009. – № 3. – С. 3-5.

9. О налоге с доходов физических лиц : Закон Украины от 22.05.2003// Ведомости Верховной Рады Украины. – 2003. – № 37. – Ст. 308.

10. Фоминова Н. А. Злоупотребление правом в налоговых правоотношениях / Н. А. Фоминова. – М. : Новая Правовая культура, 2008. – 248 с.

11. Григораш И. В. Зависимые юридические лица в гражданском праве: опыт сравнительно-правового исследования / И. В. Григораш. – М. : Волтерс Клувер, 2007. – 345 с.

12. Матузов Н. И., Малько А. В. Теория государства и права : [учебник] / Н. И. Матузов, А. В. Малько. – М. : Юристъ, 2004. – 652 с.

Мазурик О. Ф. Взаємозалежні особи в системі зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин / Е. Ф. Мазурик// Учені записки Таврійського національного університету ім. В.І. Вернадського. – Серія: Юридичні науки. – 2010. – Т. 23 (62). № 1. 2010. – С. 379-384.

Досліджуються відносини, що породжують зв'язок окремих платників податків, при яких оподаткування одного з них неможливо без обліку результатів іншого. Відзначається, що в таких умовах формується такий режим доходів, майна або інших підстав оподаткування, при яких об'єктивно неможливо розмежувати обов'язки одного платника податків від обов'язків іншого.

Ключові слова: податкове законодавство, зв'язані особи, податкові правовідносини, суб'єкти податкових правовідносин.

Mazurik E. Interdependent persons in system of the obliged subjects of the tax relation / E. Mazurik // Scientific Notes of Tavrida National V. I. Vernadsky University. – Series : Juridical sciences. – 2010. – Vol. 23 (62). № 1. 2010. – P. 379-384.

The problems of legal status of sides of agreement of reinsurance are examined in the article. Questions, related to opening of maintenance of legal capacity, are analysed, as one of elements of legal status of sides of this agreement. Separate attention is spared consideration of features of government control of activity of subjects of agreement of reinsurance, in particular to the problem of licensing of realization of reinsuring activity.

Keywords: agreement of reinsurance, sides of agreement, licensing.

Надійшла до редакції 21.04.2010 р.