

УДК 336.225

А. А. Земцов

ИНСТИТУТ НАЛОГОВЫХ АГЕНТОВ¹ [1] В РФ НЕОБХОДИМО ЛИКВИДИРОВАТЬ

В статье рассматривается институт налоговых агентов, который не позволяет налогоплательщикам осуществить свое конституционное право на уплату налога. Предлагается отменить данный институт из-за его несоответствия рыночным условиям.

Ключевые слова: налоговый агент, субъективное финансовое право.

Для финансов, с какой стороны их ни рассматривать, с экономической или юридической, важнейшим фундаментальным положением будет дефиниция государства, его сущности, определяющая структуру и содержание всех производных отношений.

В свою очередь, сущность государства определяется характером господствующей собственности, местом государства в её создании, распределении и управлении ею. При смене господствующей формы собственности, что произошло и все еще происходит в РФ, изменяется и государство, глубинные стороны которого ею определяются:

«Для советских ученых – специалистов финансового права была характерна идеализация, скорее даже абсолютизация, роли государства в финансовых отношениях, роль же другой стороны низводилась до следования указаниям властей и покорного их исполнения» [2. С. 16].

В настоящих условиях следует рассматривать государство с позиции теории экономики общественного сектора, разрабатывающей своеобразные подходы к истолкованию роли государства и его финансов:

«И подход, и понятийный аппарат, и исследовательский инструментарий в данном случае

¹ По агентскому договору одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала, либо от имени и за счет принципала.

соответствуют условиям смешанной рыночной экономики, в которой государство находится в положении партнера и конкурента частных фирм и несет ответственность за поставку специфических материальных благ и услуг» [3. С. 5].

В то же время: «Помещая государство в общий ряд участников экономической деятельности, необходимо, разумеется, учитывать его принципиальное отличие от других субъектов рыночного хозяйства. Государство и его органы обладают правом принуждения в рамках и на основе законов. Этим преимуществом в отношении своих партнеров не располагают никакие другие участники рыночного обмена. Их законные права устанавливаются и защищаются государством» [3. С. 14].

Хотя достаточно сложно соотнести характер российского государства образца 2011 года с описанной выше теоретической моделью, тем не менее примем её за основу. Но если меняется государственная база экономики, то и правовая система, её отражающая и конституирующая, перестает соответствовать новым условиям: «Доктрина финансового права, разработанная в трудах... советских юристов, отражающая воззрения на функцию и роль финансово-правового регулирования в условиях планового социалистического хозяйства, демонстрирует в последнее время, с переходом на рыночные производственные отношения несоответствие реальным потребностям» [2. С. 15].

Причина несоответствия – новые требования к праву, в особенности к праву финансовому, которое отражает двойственную природу государства как развивающейся страны: «...главное направление конфликта – для планового социалистического производства финансовое право обеспечивает господство должностования, т.е. особого режима правового регулирования, когда права и обязанности усредняются, взаимно меняются местами и играют роль лишь некоего правового фона, на котором приоритетом обладает порядок, исполнение последовательных функций и действий во имя служения главной, наперед указанной цели» [2. С. 15].

Рыночная экономика в своей основе имеет обмен и взаимодействие свободных экономических субъектов, осуществляющих многочисленные решения по преимуществу исходя из собственных интересов. «Рыночное инвариантное хозяйствование, построенное во многом на диспозитивном регулировании, возвращает субъекту права, в том числе субъекту права финансового, всю полноту прав, обязанностей, механизм реализации права, ответственность, представляет многие юридические альтернативы, недоступные прежде» [2. С. 15].

Другими словами, намечающиеся изменения в доктрине российского финансового права являются не чем иным, как последствиями «второго порядка» изменения форм собственности, обеспечения свободы договора, внедрения новых организационных форм ведения хозяйственной деятельности – всего того, что сейчас олицетворяет новую экономическую модель [2. С. 15]. В более глобальном плане это означает, что возрастает субъективность хозяйствования, действительность заставляет человека стать субъектом жизни [4] или остаться её объектом.

Суммируя вышесказанное, отметим, что важнейшей проблемой является проблема субъекта права, прежде всего финансового, которым становится гражданин, человек, домохозяин. Этот тезис озвучивается, но не развивается в работе Ч. Д. Цыренжапова [5].

Ретроспективный анализ воззрений на субъект финансового права проведен Е. М. Вожовой [6].

Опираясь на её результаты, можно сделать ряд выводов:

- Постепенно ученые начинают разработку правовых вопросов о субъектах права в иной плоскости и системе ценностей, нежели в советское время.

- В юридической науке сегодня «субъект права» рассматривается в различных аспектах. Это объясняется существованием различных школ и направлений в современной юриспруденции.

- Происходящие в обществе изменения ведут к дальнейшему развитию концепции юридических признаков субъектов права и субъектов финансового права, указывая на социальность, а также добавляя правовую активность [6. С. 27].

Следовательно, домохозяин как субъект финансового права распоряжается своей собственностью, исходя из собственных интересов, учитывая при этом возможную ответственность за нарушение интересов других субъектов финансового права: государства, предприятий и прочих.

Поэтому существование института налоговых агентов в рыночных условиях неправомерно, так как он накладывает на организации не свойственные им функции, и одновременно лишает налогоплательщика возможности выполнять свою конституционную обязанность по уплате налогов и в полном объеме распоряжаться своей собственностью.

Рассмотрим институт налоговых агентов подробнее. В статье Е. В. Кузнеценковой выделено несколько точек зрения на правовую природу данного института. Согласно одной из них налоговые агенты признаются налоговыми представителями государства в силу того, что выполняют функцию государства – функцию по взиманию нало-

га. Другая категория авторов полагает, что статус налоговых агентов имеет двойственную природу: по отношению к налогоплательщику налоговые агенты выступают как представители фискальных органов, а по отношению к налоговым органам – в качестве обязанных лиц, обладающих статусом, аналогичным статусу налогоплательщиков [7. С. 10].

По её мнению, фактически в НК смешивается статус налоговых агентов и налогоплательщиков путем предоставления им равных прав.

В результате недостатки действующего законодательства о налогах и сборах порождают многочисленные споры в теории налогового права и, как следствие, сказываются на правоприменительной практике [7. С. 11].

В работе С. В. Якуб [8. С. 28] кратко рассматривается история института налоговых агентов, который появился в СССР в 1924 году, что было совершенно логично для социалистической экономики.

В современных условиях налоговый агент фактически освобождает налогоплательщика от обязанностей по исчислению налога (ст. 52 НК РФ), по самостоятельной уплате налога (п.п. 5 п. 3 ст. 45 НК РФ) и по представлению налоговой декларации (ст. 80 НК РФ).

Данные обязанности в соответственно трансформированном виде исполняются самим налоговым агентом [8. С. 28].

По справедливому мнению автора, данное обязательство привело к понятию «налогообязанные лица», которые могут иметь статус налогоплательщиков, плательщиков сборов, либо налоговых агентов [8. С. 29].

С. В. Якуб предлагает ввести в законодательство презумпцию, в соответствии с которой налоговый агент считался бы удержавшим налог в момент осуществления налогоплательщику облагаемой выплаты, что позволяет повысить правовую определенность статуса налогового агента [8. С. 31].

По мнению С. В. Якуба «...право собственности на доход возникает в момент фактического получения денежных средств», удержанные (не выплаченные) у налогоплательщиков доходы остаются в собственности налоговых агентов [8. С. 31].

Но тогда, какое отношение налогоплательщик имеет к НДФЛ, если его собственность не отчуждалась? Когда же производится отчуждение и когда появляется собственность работника на его доход? Этот вопрос требует дополнительного исследования, прежде всего с учетно-экономической точки зрения.

Таким образом, наличие института налоговых

агентов несет для налоговых органов ощутимые преимущества (выигрыш):

1. Экономятся значительные средства на фискальный процесс, так как налоговые агенты осуществляют свои функции безвозмездно (бесплатно).

2. Упрощается администрирование НДС.

В то же время организации (юридические лица), которые обязаны выполнять роль налогового агента, затрачивают определенные ресурсы на юрсчет и перечисление «чужих» средств в бюджет, а так как налоговые органы (государство) их не возмещают, то в конце концов они включаются в цену товара, увеличивая её.

Для налогоплательщиков деятельность налоговых агентов узурпирует их право на уплату налога и отнимает возможность быть субъектом налогового права в его рыночном понимании.

Поэтому, на наш взгляд, данный институт нуждается не в реформировании, а в отмене, ликвидации.

Более подробно этот вопрос рассматривается мною в совместных работах [9, 10]. В частности, с целью улучшения администрирования налогов с физических лиц, освобождения налоговых агентов-юридических лиц от не свойственных им функций по ведению учета доходов работников, перехода к уплате налога на доходы по месту регистрации налогоплательщика предлагается возможность законодательно установить понятие «счета учета доходов физического лица СУДФЛ» [9. С. 120].

В свою очередь, наличие СУДФЛ позволит решить ряд проблем:

- создания надежного источника информации о доходах физического лица, что позволит налоговым органам в определенном порядке представлять справки о доходе физического лица в заинтересованные организации;
- кардинального развития банковского денежного оборота, что позволит создать начальные условия для снижения несанкционированного использования наличных денег и перевести проблему «отмывания» в традиционное русло;
- создания предпосылок для введения института банкротства физических лиц;
- перечисления на этот счет ЕСН, что очень сильно упростит понимание смысла современной пенсионной системы;

– возможности перевода на этот счет пенсий, социальных выплат и др. [9. С. 121]

...СУДФЛ должен иметь определенную структуру: открытую для контроля налоговым органами («первичный счет») – на нее перечисляются валовые доходы, и закрытую – на которой находятся «очищенные» доходы, и физическое лицо обладает всей полнотой прав [9. С. 121].

Развивая эту мысль, можно предположить, что существование подобной конструкции позволило бы в дальнейшем перейти на семейное налоговое обложение, отсутствующее в Российской Федерации, что не поддерживает институт семьи.

Проблема субъективного права домохозяев требует углубленного рассмотрения, что и будет осуществлено в последующих работах.

Литература

1. *Комментарий к Гражданскому кодексу Российской Федерации. Часть первая- третья / Под ред. Е. Л. Забарчука. М., 2009. – Гл. 52: Агентирование, ст. 1005: Агентский договор. С. 735.*
2. *Запольский С. В. О модернизации доктрины российского финансового права // ФП. – 2008. – №4.*
3. *Якобсон Я. И. Экономика общественного сектора. Основы теории государственных финансов. М. – 1996.*
4. *Земцов А. А. Проблемы финансового менеджмента персоны // Проблемы финансов и учета. – 2010. – № 1. – С. 3.*
5. *Цыренжапов Ч. Д. К вопросу о субъектах финансовой деятельности // Публичные финансы и налоговое право. Выпуск 1. Современные проблемы финансов и налогового права стран центральной и восточной Европы. – Воронеж: ВГУ, 2010. – С. 51.*
6. *Вожова Е. М. Развитие представлений о субъекте финансового права в советский период (1920-е – конец 80-х гг) и современные теории и концепции о субъекте финансового права (1990-е гг – начало XXI в) // ФП. – 2009. – № 10.*
7. *Кузнеченкова Е. В. Особенности процессуального статуса налоговых агентов // ФП. – 2006. – № 7.*
8. *Якуб С. В. Институт налоговых агентов нуждается в реформации // ФП. – 2010. – № 8.*
9. *Абрамов А. П., Земцов А. А., Маркаров А. И. Совершенствование методов исчисления и взимания налога с физических лиц // Вестник Томского государственного университета. – 2009. – № 320.*
10. *Модернизация администрирования налогов с физических лиц // Вестник Томского государственного университета – 2009. – № 321.*