УДК 336.2

ОБЛАГАЕМАЯ «МАСКА»

© 2017 г.

Ж.Г. Попкова

Российский государственный университет правосудия, Н. Новгород

zhpopkova@rambler.ru

Поступила в редакцию 01.06.2017

Предметом исследования выступают проблемы определенности правовых норм, регулирующих правовой статус основных частноправовых участников налоговых правоотношений (налогоплательщиков). С учетом достижений теории государства и права, а также философии права, в том числе обосновано, что в налоговом праве в качестве налогоплательщиков – физических лиц фактически рассматриваются не живые люди, а их модели, «маски». Данное обстоятельство не может не влечь неоднозначных правовых ситуаций, в качестве примера одной из которых приведено обложение налогом на имущество физических лиц при наследовании облагаемого имущества. Актуальность работы заключается в том, что с использованием того же инструментария рассмотрена концепция «добросовестности налогоплательщика», созданная Конституционным судом Российской Федерации и продолжающая оказывать существенное влияние на практику применения норм налогового права. В основу работы положены методы исторического исследования, анализа, синтеза. При рассмотрении нормативно-правовых актов, а также судебных актов применялся формально-юридический метод исследования. Сделан вывод о том, что многообразие статусов позволяет правоприменителям трактовать и использовать действия (бездействие) налогоплательщиков в «удобную» для них сторону («недобросовестного налогоплательщика»). Необходимо формирование на законодательном уровне единого подхода к правовому статусу («маски») налогоплательщика, что имеет существенное значение для толкования и практики применения указанной в том числе концепции налоговой выгоды. Результаты исследования могут быть использованы также в законотворческой деятельности при подготовке законопроектов, ориентированных на изменение Налогового кодекса РФ.

Ключевые слова: правовой статус, налогоплательщик, правовая определенность, физические лица, судебная доктрина, гражданские правоотношения, налоговые правоотношения, правовые конструкции, налоговая выгода, добросовестность.

С точки зрения И.Б. Новицкого [1], рабовладельческое общество Древнего Рима признавало лицом (persona), т.е. существом, способным иметь права, не каждого человека. В этом обществе было особенно наглядно доказательство того положения, что правоспособность (способность быть субъектом, носителем прав) не есть прирожденное свойство человека, а представляет, как и само государство и право, надстроечное явление на базисе экономических отношений данного общества [2, с. 46]. Соответственно, коль скоро лицо, способное иметь права, – это, с точки зрения древнеримских юристов, некое существо, то это и не совсем человек, а скорее абстрактная модель, имеющая отношение к конкретному человеку.

Русский юрист, цивилист Г.Ф. Шершеневич [3], рассуждал сходным образом: в действительности всякий субъект есть создание объективного права. Субъекты – это те центры, около которых волею закона объединяются юридические отношения, образуя обособленные комплексы. Здесь мы обнаруживаем основную ошибку теории германистов, которые во что бы то ни стало искали в юридическом лице такой же реальности, как и в физическом, тогда как всякий субъект права есть только наше представление, вне зависимости от того, идет ли речь о юридическом или физическом лице. Недаром для обозначения субъекта права употребляется римский термин persona, означающий маску [4, с. 121].

Другой знаменитый русский правовед, Е.Н. Трубецкой [5], утверждал: положение, что люди являются субъектами прав, само собой очевидно и не нуждается в разъяснении. Но рядом с этим значительная часть юристов полагает, что субъектами права могут быть только живые действительные люди. Положение это служит в наше время предметом спора, имеющего первостепенное значение. Утверждение, что субъектом права может быть только живой человек, тесно связано с узкореалистическим пониманием права. Господствующее воззрение сводит содержание права в субъективном смысле к интересу; обладателем же интереса может быть, разумеется, только живое, чувствующее существо. В действительности, однако, существует и признается целый ряд субъектов права, которым вовсе не соответствуют действительные конкретные люди. Ряд примеров легко убе-

дит нас, что понятие субъекта прав и понятие лица, фактически существующего, не совпадают между собой. Из тех же энциклопедий, которые утверждают, что субъектами прав могут быть только действительные живые люди, мы узнаем, что право охраняет не только лиц родившихся, но и имеющих родиться, – зародышей [6, с. 166–167].

Известный австрийский и американский юрист и философ Ганс Кельзен [7] также приводил интересные рассуждения о классическом субъекте права – физическом лице. С его точки зрения, понятие «носителя» прав и юридических обязанностей играет в традиционной теории лица решающую роль. Если в качестве носителя прав и юридических обязанностей выступает человек, то говорят о физическом лице; если же в качестве носителей прав и юридических обязанностей действуют другие сущности, то говорят о юридических лицах. При этом физическое лицо, как «естественное лицо», противопоставляется юридическому лицу как «искусственному лицу», поскольку это последнее конструируется правоведением и не является «реальным». Хотя также предпринимаются попытки представить юридическое лицо как «реальное». Но такие попытки оказываются тем более бесперспективными, что т.н. физическое лицо также является искусственной конструкцией правоведения – физическое лицо также является «юридическим» [8, с. 217].

Судья Конституционного суда Российской Федерации Г.А. Гаджиев также рассматривает указанную проблему. С его точки зрения, правовые понятия представляют собой не случайно обобщенную совокупность правовых явлений, а объективно необходимые категории юридического мышления, которые мифологизируют реальную действительность, поскольку оперируют априорными понятиями, и которые носят оценочный характер, поскольку направлены на упорядочение отношений между людьми посредством разделения юридически существенного и юридически безразличного. Юридический концепт появился, когда римские юристы создали понятие субъекта права – persona, который является юридическим символом, не реальным, биологическим человеком, а правовым существом. Как человек, оказавшийся в греческом или римском театре, в котором артисты носили специальные маски, переносился в особый мир, так и юристы для пространства правовой реальности ввели знаково-символическое понятие субъекта права. Оказывается, физическое лицо – это не человек, а правовая маска человека [9, с. 16].

Сходным образом рассуждает А.А. Рябов: субъект права не рождается, а создается властью через закон [10]. В одном из известных словарей древнеримский термин persona переводится и как лицо: известная личность, человек, особа; и как образ, изображение, статуя [11].

Указанные позиции показывают, что привычный для юриста термин «физическое лицо», как нетрудно видеть, вовсе и не обозначает живого человека. Это своеобразная «маска», которая, с условной точки зрения юриста, «надета» на каждого человека. Тем самым для целей права упрощается взгляд на человека – он признается субъектом права и характеризуется закрытым перечнем прав и обязанностей (в зависимости от вида «маски»).

И не следует полагать, что «надевание масок» свойственно только юриспруденции, хотя юридических «масок» более чем достаточно (физическое лицо, юридическое лицо, государство, должностное лицо при исполнении, покупатель, правонарушитель, добросовестный налогоплательщик, обвиняемый и т.д.). При контрольной закупке должностное лицо налогового органа предстает перед продавцом в «маске» покупателя, а потом может продемонстрировать реальную «маску». В Обзоре судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 2 (2015) (утв. Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 26 июня 2015 г.) разъяснено, что действия сотрудника налогового органа, выразившиеся в совершении им как покупателем (клиентом) расчетов с продавцом, в рамках проводимой проверки (контрольная закупка) осуществляются в пределах предоставленных законом полномочий и не подпадают под регулирование Федерального закона от 12 августа 1995 г. № 144-ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности» в части, касающейся оперативно-разыскных мероприятий по проведению проверочной закупки.

В жизни есть много «масок» и из иных сфер, как положительных, так и отрицательных; как желаемых, так и нежелательных; как «надеваемых» принудительно, так и «надеваемых» самостоятельно или даже имитируемых. Масок может одновременно быть несколько; но некоторые из них взаимоисключающие. Известные «маски» – VIP-персона, состоятельный человек, ученый, трудоголик, лентяй, пессимист и т.д.

Некоторые правовые «маски» при наличии желания и времени можно снять (гражданин), некоторые «исчезнут» сами по прошествии времени (несовершеннолетний), некоторые снять затруднительно (физическое лицо). Там, где нет ощутимого присутствия государства и, соответственно, права, нет и юридических «ма-

сок» (в глухой тайге сложно говорить о физических лицах, там если и есть, то просто люди). Там, где нет даже общества (при полном уединении человека в той же глухой тайге) никаких «масок» нет вообще, там их некому и незачем надевать. Соответственно, юридические «маски» имеют определенное сходство с правовым статусом; однако правовая «маска» – это в некоторой степени модель субъекта права (с соответствующей совокупностью прав и обязанностей), а правовой статус – сама совокупность прав и обязанностей.

В несколько ином, более широком варианте, но фактически отражающем ту же задачу – юридического взгляда на мир, иногда применяется термин «юридические очки». Так, Д.А. Медведев в одном из интервью утверждал, что на вопрос о «деле Литвиненко» нужно смотреть сквозь юридические очки [12]. Применение данного термина имеет место и в правовых учебниках [13]. Надевая «юридические очки», человек, с этой точки зрения, начинает видеть окружающих людей в юридических же «масках», а также наблюдает и некоторых абстрактных субъектов (юридические лица, государство и т.д.); и, как важнейший момент, видит, что имеет юридическое значение, а что – нет.

Примечателен тот факт, что в современном варианте правового регулирования физическое лицо, как «маска» живого человека, может признаваться живым (существующим), хотя соответствующий реальный человек уже умер. Может иметь место и обратная ситуация – реальный человек в действительности жив, а соответствующее ему физическое лицо с юридической точки зрения живым уже не признается.

Так, в силу пункта 1 статьи 45 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ), гражданин может быть объявлен судом умершим, если в месте его жительства нет сведений о месте его пребывания в течение пяти лет, а если он пропал без вести при обстоятельствах, угрожавших смертью или дающих основание предполагать его гибель от определенного несчастного случая, – в течение шести месяцев. Соответственно, в главе 30 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации (далее – ГПК РФ) регламентировано признание гражданина безвестно отсутствующим или объявление гражданина умершим. Поскольку гражданин именно объявляется (и не факт, что является) умершим, в статье 46 ГК РФ установлено, что в случае явки или обнаружения места пребывания гражданина, объявленного умершим, суд отменяет решение об объявлении его умершим.

Налоговое право, как оперирующее в основном со специфическими обязанностями частных субъектов (по уплате налогов, по созданию и представлению государству фискально значимой информации и т.д.), исходя из существа этих обязанностей, не может избежать заимствования некоторых категорий из гражданского права.

Так, с учетом позиции С.В. Запольского, в рамках цивилистической мысли гражданско-правовой теории и гражданского закона долгие века эксплуатировались многие сквозные правовые конструкции, применимые не только в цивилистике, но и в других отраслях права. Революционные изменения в правовой системе нашей страны неминуемо повлекли и повлекут дальнейшую рецепцию гражданско-правовых конструкций (но не метода) в других отраслях права и правоприменения [14, с. 68, 69]. Сходной позиции придерживается С.Г. Пепеляев, который полагает, что налоговые и гражданские отношения имеют экономическую общность. Налоговое право, как и гражданское, регулирует отношения, связанные с распределением благ. Поэтому налоговое законодательство заимствует цивилистический технико-юридический инструментарий. Это необходимо для создания четкой и стройной системы налогообложения, отвечающей потребностям современного общества. Так достигается строгое определение прав и обязанностей участников налоговых отношений [15, с. 147].

Как отмечает Е.Е. Смолицкая, налоговое право могло заимствовать устоявшуюся терминологию и правовые средства гражданского права. Основные формы влияния гражданского права на налоговое выражаются в использовании налоговым правом гражданско-правовых терминов и институтов [16, с. 33]. А.В. Демин полагает, что гражданское право отличается высокой степенью универсальности, то есть отдельные гражданско-правовые нормы и даже целые институты могут находиться не только в актах непосредственно гражданского законодательства, но и в источниках иных отраслей права. Этим они отличаются от налоговых норм, содержащихся (за редчайшим исключением) только в налоговом законодательстве. Таким образом, налоговое право можно условно отнести к «замкнутым» отраслям права, а гражданское право – к «открытым». Поэтому отдельные гражданско-правовые нормы могут располагаться и в налоговом законодательстве [17].

По мнению Д.В. Тютина, изначальной предпосылкой для существования налогов является признание государством права частной собственности. Если в некотором обществе (государстве) данное право фактически отсутствует (не признается), то налогообложение, вообще говоря, невозможно, поскольку нет потенциальных налогоплательщиков [18]. Сходным образом

рассуждает А.А. Рябов: очевидно, что право собственности, как одно из важнейших субъективных гражданских прав в его статике и динамике, выступает необходимым условием самого существования налогов [10].

Другая важнейшая, с современной точки зрения, рецепция в налоговом праве предопределена денежной формой уплаты налога. С точки зрения С.А. Герасименко, в определенном смысле налоговые обязательства носят ярко выраженный денежный характер. Так, у лица, признаваемого в силу закона налогоплательщиком и имеющего тот или иной объект, подлежащий в силу этого закона обложению соответствующим налогом, возникает обязательство уплатить строго определенную денежную сумму, именуемую налогом [19, с. 3].

По мнению А.А. Рябова, гражданское правоотношение логически и в большинстве случаев хронологически предшествует налоговому правоотношению [10]. Как полагает С.А. Герасименко, налоговые обязательства субъектов предпринимательской деятельности в большинстве случаев являются прямым следствием именно их предпринимательской деятельности [19, с. 4]. В ряде актов Конституционного суда Российской Федерации (далее – КС РФ; постановления от 13 марта 2008 г. № 5-П, от 23 декабря 2009 г. № 20-П, от 1 марта 2012 г. № 6-П и др.) отмечается, что налоговые обязательства, будучи прямым следствием деятельности в экономической сфере, неразрывно с нею связаны. Их возникновению, как правило, предшествует вступление лица в гражданские правоотношения, т.е. налоговые обязательства базируются на гражданско-правовых отношениях либо тесно с ними связаны. Частный случай данного правила рассмотрен в ряде иных актов КС РФ (в т.ч. определения от 2 ноября 2006 г. № 444-О, от 1 июня 2010 г. № 753-О-О, от 23 декабря 2014 г. № 2890-О) в отношении дохода, полученного от реализации имущества: налогообложение выступает следствием осуществления субъективного гражданского права собственности, поскольку правомочие распоряжения его объектом (определенным имуществом), в том числе путем отчуждения, составляет элемент юридического содержания соответствующего гражданско-правового отношения, а обязанность уплачивать налоги и сборы, обусловленная наличием объекта налогообложения (дохода, полученного от реализации этого имущества), возникает и исполняется в рамках налогового правоотношения.

Кроме того, в налоговом праве имеет место и определенная рецепция юридических конструкций субъектов из гражданского права. Так, в силу пункта 2 статьи 11 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), для целей настоящего Кодекса и иных актов законодательства о налогах и сборах используются следующие понятия: лица (лицо) – организации и (или) физические лица; физические лица – граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства. Важнейшая дефиниция пункта 1 статьи 8 НК РФ предполагает, что под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Соответственно, НК РФ предусматривает налогообложение физических лиц, а вовсе не живых людей, вследствие чего все вышеизложенные соображения о юридических «масках» актуальны не только для гражданского, но и для налогового права.

Иногда законодатель прямо учитывает особенности такого регулирования. Так, в подпункте 3 пункта 3 статьи 44 НК РФ установлено, что обязанность по уплате налога и (или) сбора прекращается со смертью физического лица – налогоплательщика или с объявлением его умершим в порядке, установленном гражданским процессуальным законодательством Российской Федерации. Задолженность по налогам, указанным в пункте 3 статьи 14 и статье 15 НК РФ, умершего лица либо лица, объявленного умершим, погашается наследниками в пределах стоимости наследственного имущества в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации для оплаты наследниками долгов наследодателя.

Соответственно, для обязанности по уплате поимущественных налогов (транспортный, земельный, на имущество физических лиц) предусмотрено сингулярное наследственное правопреемство. Обязанность по уплате иных налогов не наследуется.

Иногда законодатель никак не регулирует соответствующую проблему. Например, по мнению Д.В. Тютина, и в настоящее время решение некоторых вопросов, связанных с возвратом излишне уплаченного (взысканного) налога, следует осуществлять с применением норм гражданского права. Так, НК РФ вообще не регулирует вопросов наследственного правопреемства физических лиц в отношении излишне уплаченного (взысканного) налога, хотя применительно к реорганизуемым юридическим лицам в пункте 10 статьи 50 НК РФ пре-

дусмотрены специальные нормы. Однако это не означает, что право на возврат налога прекращается со смертью физического лица. Излишне уплаченный (взысканный) налог следует рассматривать как имущество наследодателя, находящееся у публично-правового образования. Соответственно, наследники имеют полное право на получение данного имущества в порядке разд. V ГК РФ [18].

Другая проблема, в которой достаточно «рельефно» проявляется различие между человеком и его облагаемой «маской» – физическим лицом, следует из пункта 7 статьи 408 НК РФ: в отношении имущества, перешедшего по наследству физическому лицу, налог на имущество физических лиц исчисляется со дня открытия наследства. В силу пункта 4 статьи 1152 ГК РФ принятое наследство признается принадлежащим наследнику со дня открытия наследства независимо от времени его фактического принятия, а также независимо от момента государственной регистрации права наследника на наследственное имущество, когда такое право подлежит государственной регистрации.

Соответственно, обычно имеет место определенный временной «разрыв». В силу пункта 1 статьи 1113 ГК РФ наследство открывается со смертью гражданина. Объявление судом гражданина умершим влечет за собой те же правовые последствия, что и смерть гражданина. Момент принятия наследства, если это происходит, обычно имеет место позднее. Тем самым наследник, принявший наследство, становится как собственником унаследованного имущества, так и налогоплательщиком налога на имущество физических лиц «задним числом», за период с даты смерти (объявления умершим) наследодателя и до момента принятия наследства. Здесь, как представляется, как раз четко прослеживается одно из последствий того, что налог фактически истребуется не с человека, а с его «маски» – физического лица. Одна «маска» – наследодателя – уже отсутствует, и истребовать налог с нее невозможно. Другой «маски» – наследника до момента принятия наследства еще нет.

В Определении КС РФ от 22 марта 2012 г. № 411-О-О разъяснено, что законодатель, действуя в рамках предоставленной ему дискреции в сфере налогообложения, с учетом специфики рассматриваемых правоотношений определил, что имущество, принятое в наследство, включая долю в праве собственности на квартиру, облагается налогом на имущество физических лиц с момента открытия наследства.

Однако ни в данном акте КС РФ, ни в НК РФ не разъяснены налогово-правовые последствия явки или обнаружения места пребывания гражданина, объявленного умершим. С точки зрения Д.В. Тютина, в случае явки или обнаружения места пребывания гражданина, объявленного умершим, «восстановление» обязанности по уплате налогов прямо не предусмотрено ни в ГПК РФ, ни в НК РФ, хотя оно и очевидно, поскольку в силу ст. 280 ГПК РФ в этом случае суд новым решением отменяет свое ранее принятое решение [18]. Представляется, что соответствующее законодательное регулирование является совершенно необходимым, поскольку в его отсутствие налоговое законодательство в данной части определенно является несогласованным.

Имеет место еще одна актуальная, по меньшей мере с 2001 года (а именно – с провозглашения Определения КС РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О), проблема, условно говоря, «маски» (статуса) «недобросовестного налогоплательщика», которая с относительным успехом может быть принудительно «надета» на налогоплательщика налоговым органом. Если налогоплательщик признается таковым (в том числе судом), то в силу правовых позиций, изложенных в данном определении, он лишается права на признание его исполнившим обязанность по уплате налога (обычно – в случае имитации уплаты налога через неплатежеспособный банк). Кроме того, впоследствии было принято Определение КС РФ от 16 октября 2003 г. № 329-О, в силу которого недобросовестный налогоплательщик лишается права на использование налоговых льгот и вычетов. Как следует из Определения КС РФ от 8 апреля 2004 г. № 168-О, под недобросовестным налогоплательщиком следует понимать такого налогоплательщика, который с помощью инструментов, используемых в гражданско-правовых отношениях, создает схемы незаконного обогащения за счет бюджетных средств.

Особо следует отметить, что вопросы уплаты налогов через неплатежеспособные банки не охватываются концепцией налоговой выгоды, введенной ВАС РФ (Постановление Пленума от 12 октября 2006 г. № 53). По этой причине, поскольку в силу очередного финансового кризиса и жесткой политики ЦБ РФ по отзыву лицензий у коммерческих банков, опять имеют место проявления бизнеса на «проблемных банках», доктрина «недобросовестного налогоплательщика» вновь стала востребованной в этой сфере. Относительно недавно это было продемонстрировано, например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 27 июля 2011 г. № 2105/11. Сейчас же в Обзоре судебной практики ВС РФ № 4 (2016) (утв. Президиумом ВС РФ 20 декабря 2016 г.) применен знаковый термин: технические записи по счетам клиентов в банке, совершенные в условиях его неплатежеспособности.

Среди некоторых проблем «маски» (статуса) «недобросовестного налогоплательщика» можно отметить то, что эта характеристика конкретного налогоплательщика не относится ко всем его налогозначимым деяниям и ограничена во времени. То есть в одних аспектах своей деятельности налогоплательщик может быть признан вполне добросовестным (например – при расчете налога на прибыль по итогам определенного периода с учетом конкретных расходов), а в других – нет (в том числе при попытке уплаты налога на прибыль по итогам того же периода через неплатежеспособный банк). Действие этой «маски» вполне охватывается идеей, выраженной в Определении ВС РФ от 22 июля 2016 г. № 305-КГ16-4920: совершение действий в обход закона влечет применение к налогоплательщику тех положений законодательства о налогах и сборах, которых он стремился избежать.

Список литературы

1. URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Новицкий,_Иван_Борисович
2. Новицкий И.Б. Римское право. М., 2012.
3. URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Шершеневич,_Габриэль_Феликсович.
4. Шершеневич Г.Ф. Учебник русского гражданского права. М., 1911 [Электронный ресурс]. Режим доступа свободный. СПС «Гарант» (дата обращения: 22.03.2017).
5. URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Трубецкой,_Евгений_Николаевич
6. Трубецкой Е.Н. Лекции по энциклопедии права. М., 1917 [Электронный ресурс]. URL: http:// civil.consultant.ru/reprint/books/112/
7. URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Кельзен,_Ганс.
8. Кельзен Г. Чистое учение о праве. СПб., 2015.
9. Гаджиев Г.А. Онтология права (критическое исследование юридического концепта действительности). М., 2013.
10. Рябов А.А. Влияние гражданского права на налоговые отношения (доктрина, толкование, практика). М., 2014 [Электронный ресурс]. Режим доступа свободный. СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.03.2017).
11. Дыдынский Ф.М. Латинско-русский словарь к источникам римского права. Варшава, 1896 [Электронный ресурс]. Режим доступа свободный. СПС «Гарант» (дата обращения: 28.03.2017).
12. Сквозь туманы Альбиона. Дмитрий Медведев встретился с премьер-министром Великобритании [Электронный ресурс]. URL: https://rg.ru/2011/09/12/cameron-site.html
13. Лазарев В.В., Морозова Л.А., Радько Т.Н. Теория государства и права: Учебник для бакалавров. М., 2016 [Электронный ресурс]. URL: http://study.garant.ru/#/document/57318760/paragraph/329:0
14. Запольский С.В. Дискуссионные вопросы теории финансового права: Монография. М., 2008.
15. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2003.
16. Смолицкая Е.Е. Комплексный подход к проблеме взаимосвязи налогового и гражданского права // Финансовое право. 2012. № 12. С. 33–35.
17. Демин А.В. Налоговое право России: Учебное пособие. М., 2006 [Электронный ресурс]. Режим доступа свободный. СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 29.03.2017).
18. Тютин Д.В. Налоговое право. М., 2017 [Электронный ресурс]. Режим доступа свободный. СПС «Гарант», СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 06.04.2017).
19. Витрянский В.В., Герасименко С.А. Налоговые органы, налогоплательщик и Гражданский кодекс. М., 1995.

THE TAXABLE «MASK»

Zh.G. Popkova

This paper examines the problems of certainty of the legal norms governing the legal status of the main private-law participants in tax legal relations (taxpayers). Taking into account the achievements of the theory of the state and law, as well as the philosophy of law, we argue that tax law actually considers as taxpayers – natural persons not the living people, but rather their models, or «masks». This fact inevitably results in ambiguous legal situations that may be exemplified by the taxation of the property of individuals who inherit taxable property. We use the same set of tools to consider the concept of the «taxpayer's good faith» that was created by the Constitutional Court of the Russian Federation and that continues to impact in a significant way the practices of applying tax law rules. Our study is based on the methods of historical research, analysis, and synthesis. When considering normative and legal acts, as well as judicial acts, the method of formal legal research was used. It is concluded on the basis of our research that the variety of statuses allows law enforcement officials to treat and use actions (inaction) of taxpayers in a manner that is «convenient» for them («an unscrupulous taxpayer»). It is necessary to develop a unified approach to the legal status (a «mask») of the taxpayer at the legislative level, which is of great importance for the interpretation and practice of applying the concept of the tax benefit. The results of this study can be used in the preparation of draft laws aimed at changing the Tax Code of the Russian Federation.

Keywords: legal status, taxpayer, legal certainty, natural persons, judicial doctrine, civil legal relations, tax legal relations, legal constructions, tax benefit, good faith.

References

1. URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Novickij,_Ivan_Borisovich

2. Novickij I.B. Rimskoe pravo. M., 2012.

3. URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Shershenevich,_Gabriehl'_Feliksovich.

4. Shershenevich G.F. Uchebnik russkogo grazhdanskogo prava. M., 1911 [Ehlektronnyj resurs]. Rezhim dostupa svobodnyj. SPS «Garant» (data obrashcheniya: 22.03.2017).

5. URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Trubeckoj,_Evgenij_Nikolaevich

6. Trubeckoj E.N. Lekcii po ehnciklopedii prava. M., 1917 [Ehlektronnyj resurs]. URL: http://civil.consultant.ru/reprint/books/112/

7. URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Kel'zen,_Gans.

8. Kel'zen G. Chistoe uchenie o prave. SPb., 2015.

9. Gadzhiev G.A. Ontologiya prava (kriticheskoe issledovanie yuridicheskogo koncepta dejstvitel'nosti). M., 2013.

10. Ryabov A.A. Vliyanie grazhdanskogo prava na nalogovye otnosheniya (doktrina, tolkovanie, praktika). M., 2014 [Ehlektronnyj resurs]. Rezhim dostupa svobodnyj. SPS «Konsul'tantPlyus» (data obrashcheniya: 22.03.2017).

11. Dydynskij F.M. Latinsko-russkij slovar' k istochnikam rimskogo prava. Varshava, 1896 [Ehlektronnyj resurs]. Rezhim dostupa svobodnyj. SPS «Garant» (data obrashcheniya: 28.03.2017).

12. Skvoz' tumany Al'biona. Dmitrij Medvedev vstretilsya s prem'er-ministrom Velikobritanii [Ehlektronnyj resurs]. URL: https://rg.ru/2011/09/12/cameron-site.html

13. Lazarev V.V., Morozova L.A., Rad'ko T.N. Teoriya gosudarstva i prava: Uchebnik dlya bakalavrov. M., 2016 [Ehlektronnyj resurs]. URL: http:// study.garant.ru/#/document/57318760/paragraph/329:0

14. Zapol'skij S.V. Diskussionnye voprosy teorii finansovogo prava: Monografiya. M., 2008.

15. Nalogovoe pravo: Uchebnik / Pod red. S.G. Pepelyaeva. M., 2003.

16. Smolickaya E.E. Kompleksnyj podhod k probleme vzaimosvyazi nalogovogo i grazhdanskogo prava // Finansovoe pravo. 2012. № 12. S. 33–35.

17. Demin A.V. Nalogovoe pravo Rossii: Uchebnoe posobie. M., 2006 [Ehlektronnyj resurs]. Rezhim dostupa svobodnyj. SPS «Konsul'tantPlyus» (data obrashcheniya: 29.03.2017).

18. Tyutin D.V. Nalogovoe pravo. M., 2017 [Ehlektronnyj resurs]. Rezhim dostupa svobodnyj. SPS «Garant», SPS «Konsul'tantPlyus» (data obrashcheniya: 06.04.2017).

19. Vitryanskij V.V., Gerasimenko S.A. Nalogovye organy, nalogoplatel'shchik i Grazhdanskij kodeks. M., 1995.