

УЧАСТНИКИ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ

© 2021

Д.В. Асеев, кандидат социологических наук, доцент

Н.Г. Оганян, студент

Самарский государственный экономический университет, Самара (Россия)

Ключевые слова: налоговые правоотношения; участник налоговых правоотношений; классификация участников налоговых правоотношений; налогоплательщики; налоговые и таможенные органы; налоговые агенты; консолидированная группа налогоплательщиков; крупнейшие налогоплательщики; банки; НК РФ.

Аннотация: В работе рассматривается сокращение состава субъектов налоговых правоотношений в связи с изменениями, внесенными в ст. 9 НК РФ. Анализируется, к каким возможным последствиям привели количественные изменения состава участников налоговых отношений в законодательстве о налогах и сборах и как это отразилось на налоговых правоотношениях. Рассматриваются участники налоговых правоотношений и особенности их статуса. В частности, более подробно исследуются такие субъекты, как налогоплательщики, плательщики сборов, налоговые агенты, крупнейшие налогоплательщики, консолидированная группа налогоплательщиков. По статистическим данным анализируется динамика деятельности и изменение количества отдельных категорий налогоплательщиков. Приводится классификация участников налоговых правоотношений. В соответствии с приведенной классификацией анализируется правовое положение определенных в Налоговом кодексе РФ участников налоговых правоотношений. Отдельно рассматривается такой участник налоговых отношений, как индивидуальный предприниматель. Приводятся причины динамических изменений количественного состава индивидуальных предпринимателей с 2018 по начало 2021 года. Дается оценка отсутствия в НК РФ таких субъектов, как Министерство финансов РФ (финансовые органы), кредитные организации (банки), процессуальные лица (эксперты, специалисты, свидетели, понятые), рассматриваются их функции и обязанности. По результатам исследования делается обоснованный вывод о том, что, несмотря на их отсутствие в налоговом законодательстве в качестве субъектов налоговых отношений, они не перестали быть фактическими участниками налоговых отношений. Исходя из этого, предлагается внести изменения в НК РФ и включить их в состав субъектов налоговых правоотношений, а также внести правовую определенность и обозначить их правовой статус.

ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время состояние экономики РФ, воздействие на которую оказывает международная ситуация, можно охарактеризовать как неблагоприятное. В связи с этим налоговая политика государства – одно из важнейших средств регулирования и поддержания экономического сектора. Эффективность системы налогообложения и выполнение всей налоговой системой поставленных задач определяет состояние экономической и финансовой сфер общества. Очевидно, что подобное положение дел заставляет органы государственной власти страны всерьез задуматься о состоянии налоговой системы РФ. Законодатель, постоянно находясь в поиске наиболее благоприятного положения, выступает с изменениями налоговой системы.

Рассматривая участников налоговых правоотношений, в том числе тех, чья деятельность регламентируется Налоговым кодексом РФ (далее – НК РФ), нужно сказать о том, что сами участники налоговых отношений и их полномочия играют значительную роль в становлении и развитии налоговой системы. Постоянные законодательные изменения коснулись не только самих налогов, но и непосредственно такого важного элемента налоговой системы, как субъект налоговых правоотношений. Поэтому современное состояние правового положения участников налоговых правоотношений и законодательного определения их статуса требуют к себе постоянного и особого внимания.

Вопросам различия субъектов права и участников правоотношений уделялось достаточное внимание. Так, в трудах рассматриваются теоретические вопросы об-

щего учения о субъектах права в соотношении с законодательным закреплением данных лиц [1]. В частности, в литературе существует мнение о том, что сущность правового отношения состоит из того, что его участники выступают в качестве носителей прав и обязанностей [2]. При этом отмечается, что субъект права как потенциальный участник правоотношений должен обладать рядом признаков, свойств, позволяющих отграничить его от иных компонентов правового регулирования [3].

Необходимо различать субъектов права и участников правоотношений. Понимание субъектов права как участников правоотношений в разнообразных значениях, их правовое положение на общетеоретических и отраслевых уровнях способно вызвать противоречия [4]. Субъект права определен как носитель прав и обязанностей. Несмотря на большое внимание исследователей к изучению субъектов налоговых отношений, в недостаточной степени были изучены реальные участники налоговых отношений, не установленные ст. 9 НК РФ, а также установление их статуса. Опираясь на данное определение, можно выделить следующие признаки субъекта: его участие в правоотношениях, перенесенное в плоскость реального мира, и сама возможность такого участия. Однако не стоит забывать о такой характеристике субъекта, как наличие интереса в правоотношении, одной из сторон которого он выступает [5].

Цель исследования – выявление участников налоговых правоотношений, не установленных НК РФ, и установление их статуса.

Задачами исследования являются:

– изучение субъектного состава участников налоговых отношений в действующем налоговом законодательстве РФ;

– рассмотрение статуса субъектов налоговых отношений;

– изучение действительных участников налоговых отношений, не установленных ст. 9 НК РФ;

– подготовка предложений по совершенствованию налогового законодательства в отношении субъектов налоговых отношений.

МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ ИССЛЕДОВАНИЯ

Основой исследования является изучение и обобщение работ ведущих ученых в области налоговых отношений, налогового законодательства, а также статистических данных и опыта практической деятельности.

Рассмотрено действующее налоговое законодательство, в том числе ст. 9 НК РФ, на предмет состава субъектов налоговых правоотношений. Для выявления изменений, которые затронули количественный состав субъектов, а также их статуса, были проанализированы более ранние редакции НК РФ. По результатам данного анализа были исследованы научная литература и мнения специалистов в этой области. Отмеченные изменения состава субъектов налоговых правоотношений послужили основой рассмотрения по отдельности каждого из участников налоговых отношений. В свою очередь, это позволило выявить критерии, по которым можно определить особенности статуса специальных субъектов налоговых отношений. При рассмотрении вопроса деловой активности участников налоговых правоотношений на примере индивидуальных предпринимателей были проанализированы статистические данные их численности за соответствующий временной период. После исследования всех участников налоговых отношений и их роли был изучен вопрос о необходимости закрепления данных субъектов в НК РФ и их статуса.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЙ

Виды участников налоговых отношений

НК РФ определено, что правоспособный субъект – это лицо, которое обладает возможностью совершать правовые действия, влекущие наступление юридически значимых последствий. Такое лицо является непосредственным участником налоговых правоотношений, что не изменяет статуса лица. Характерным признаком названных участников выступает присутствие в налоговых правоотношениях, участниками которых они становятся, их личного имущественного интереса.

В научной литературе существует мнение о том, что участники налоговых правоотношений подлежат классификации по группам в зависимости от определенных критериев: 1) по нормативно-правовому определению – законодательно закрепленные участники и участники, которые нормативно не определены; 2) по фискальной функции – публичные и частные участники; 3) по наличию имущественного интереса, возникающего в налоговых правоотношениях, – участники, обладающие непосредственным имущественным интересом в налого-

вых правоотношениях, и участники, не имеющие собственного имущественного интереса в этих правоотношениях [6].

Рассмотрим наиболее простую по способу классификации группу участников – закрепленных и не закрепленных федеральным законом.

Исходя из приведенного выше положения ст. 9 НК РФ, можно сделать вывод о том, что участники налоговых правоотношений выделены по следующим группам: налогоплательщики, плательщики сборов и взносов (лица, исполняющие обязанности по уплате налогов, сборов и страховых взносов); налоговые агенты; властно-публичные органы, наделенные соответствующими полномочиями в области налогов и сборов (налоговые и таможенные органы).

К налогоплательщикам, плательщикам сборов и взносов относятся организации, которыми согласно ст. 11 НК РФ являются российские организации, иностранные юридические лица, иностранные компании и другие корпоративные образования, филиалы и представительства иностранных лиц и международных организаций, сформированные на территории РФ, а также физические лица, в качестве которых НК РФ признает граждан РФ, иностранных граждан и лиц без гражданства. В данной группе стоит отметить особый статус крупнейших налогоплательщиков, который проявляется в установлении в отношении них особого порядка постановки на учет в налоговые органы, а также в осуществлении особого налогового контроля над их деятельностью. Критерии отнесения организаций к крупнейшим налогоплательщикам находятся в динамике. Сюда относятся организации, годовой доход которых на федеральном уровне составляет от 35 млрд рублей, для организаций регионального уровня – от 10 до 35 млрд рублей.

Особенностями также обладает и консолидированная группа налогоплательщиков, сформированная из нескольких организаций, осуществляющих коммерческую деятельность [7]. К консолидированной группе налогоплательщиков относится добровольное объединение налогоплательщиков налога на прибыль организаций на основе договора о создании, в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности указанных налогоплательщиков. Как субъект налоговых правоотношений, такая группа имеет особый способ создания, режим установления налога на прибыль, ей присущ особый порядок взыскания задолженности и привлечения к ответственности за совершение правонарушений в сфере налогов и сборов [8]. В современной науке в отношении этого особого налогоплательщика, его некоторых преференций идут споры [9]. Объединяясь в одну группу, данные участники налоговых отношений могут путем перераспределения доходов и расходов уменьшать уплату налога на прибыль организации. Данное обстоятельство дает им налоговые преимущества, что ставит в неравные условия с другими участниками налоговых правоотношений. Поскольку этот факт нарушает важнейшие принципы налогового законодательства равенства и справедливости, мы предлагаем исключить данного участника как отдельного, особого субъекта налоговых отношений.

Физические лица как субъекты налоговых отношений

Рассматривая категорию физических лиц, являющихся налогоплательщиками и плательщиками сборов, стоит отметить, что на одних лиц данной группы возложена обязанность не только по уплате налога, но и по его исчислению, в то время как другие исполняют лишь обязанности по уплате налогов [10]. К первым относятся лица, осуществляющие трудовую деятельность и освобожденные от обязанности по исчислению, удержанию налога и его перечислению в бюджетную систему РФ. Данную функцию исполняет их работодатель (налоговый агент). Ко вторым следует отнести лица, зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей, которые обязаны самостоятельно исчислять налоги и перечислять их в бюджетную систему. Более того, индивидуальный предприниматель является также налоговым агентом, выступая одновременно в качестве работодателя [11]. К индивидуальным предпринимателям приравнены лица, зарегистрированные в качестве самозанятых, а также адвокаты и нотариусы, которые, в свою очередь, наделены более широким объемом обязанностей, нежели индивидуальные предприниматели. Еще одной особой группой физических лиц являются лица, обладающие правом собственности на движимое или недвижимое имущество и уплачивающие соответствующий налог. При этом на них не возложена обязанность по исчислению налога, соответственно, в отношении них не предусмотрена ответственность за неправильное исчисление налога.

Поскольку деятельность индивидуальных предпринимателей является своеобразным индикатором деловой активности, отдельно хотелось бы рассмотреть статистические данные по данному субъекту. Так, по статистическим данным Федеральной налоговой службы РФ, в 2018 году их количество составило 3 864 842 лица¹. В 2019 году это число увеличилось и составило 3 937 337 лиц², а в 2020 году индивидуальных предпринимателей, сведения о которых содержатся в Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей (далее – ЕГРИП), насчитывалось 3 755 732 лица³. По состоянию на 01.02.2021 в РФ число лиц, зарегистрированных в ЕГРИП в качестве индивидуальных предпринимателей, составляет 3 430 663⁴. Статистиче-

ские данные демонстрируют уменьшение количества индивидуальных предпринимателей. Для изменения данной ситуации необходим более глубокий анализ причин сокращения данных участников налоговых правоотношений, чтобы разработать в отношении них меры системной поддержки.

Участники налоговых отношений, осуществляющие налоговый контроль

Следующая группа представлена налоговыми агентами, в качестве которых могут выступать как организации, так и физические лица [12]. На данных субъектов налогового права возложены обязанности по исчислению, удержанию налогов и перечислению их в бюджетную систему РФ. Эта группа представлена достаточно широким количеством субъектов, в которую включены практически все участники налоговых отношений: как налогоплательщики, так и органы, которые осуществляют за ними контроль и надзор. Как правило, налоговыми агентами являются работодатели. Это связано с тем, что заработная плата является доходом работника, с которого он обязан уплатить налог на доходы физических лиц. Для упрощения исчисления и уплаты налога работнику данные функции были переданы налоговым агентам. Таким образом, под категорию работодателей (налоговых агентов) попадают как индивидуальные предприниматели, так и любые предприятия, учреждения, ведомства и т. д., вне зависимости от формы организации и собственности.

Помимо этого, как участники налоговых правоотношений законодательно определены таможенные органы. Налоговые органы осуществляют функции по контролю и надзору за соблюдением налогового, валютного законодательства, регистрацией контрольно-кассовой техники, коммерческих организаций, индивидуальных предпринимателей, оборотом спиртосодержащей и алкогольной продукции, а также другие функции, установленные НК РФ и федеральным законом «О налоговых органах». Таможенные органы, в свою очередь, контролируют соблюдение законодательства о налогах и сборах при перемещении товаров через таможенную границу Евразийского экономического союза. Данные субъекты налоговых отношений играют ключевую роль в налоговой системе, поскольку от их деятельности напрямую зависит собираемость налогов и сборов.

Участники налоговых отношений, не установленные налоговым законодательством

На этом ст. 9 НК РФ прерывает перечень участников налоговых правоотношений. Вместе с тем необходимо сказать, что в предыдущих редакциях НК РФ перечень участников налоговых правоотношений был шире. Но независимо от нормативного закрепления функции, исполняемые законодательно определенными субъектами налоговых правоотношений, осуществляют в том числе такие участники правоотношений, как законодательные органы государственной власти, издающие нормативные правовые акты налогового законодательства; органы

¹ Сведения о работе по государственной регистрации индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств по состоянию на 01.12.2018 г. // Федеральная налоговая служба: официальный сайт. URL: https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/7243240/.

² Сведения о работе по государственной регистрации индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств по состоянию на 01.12.2019 г. // Федеральная налоговая служба: официальный сайт. URL: https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/8376085/.

³ Сведения о работе по государственной регистрации индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств по состоянию на 01.12.2020 г. // Федеральная налоговая служба: официальный сайт. URL: https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/10554702/.

⁴ Сведения о работе по государственной регистрации индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств по состоянию на 01.02.2021 г. // Федеральная

налоговая служба: официальный сайт.

URL: https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/10554702/.

исполнительной власти, в том числе Министерство финансов РФ, финансовые органы, органы внутренних дел, судебные приставы, которые наделены полномочиями по исполнению решений, вынесенных органами налогового контроля, и судебных актов по взысканию налоговой задолженности [13]. Внимания заслуживают и банки, которые, помимо уплаты налогов и сборов и исполнению обязанностей в качестве налогового агента, способствуют взиманию с лиц налогов и сборов и выступают в качестве третьего лица [14]. Более того, НК РФ устанавливает обязанность банков перечислять налоги в бюджет РФ по поручению налогоплательщиков и налоговых агентов (ст. 60 НК РФ), а также обязывает их предоставлять в налоговые органы информацию об открытии или закрытии счетов налогоплательщиков, по запросу налоговых органов предоставлять информацию об остатках денежных средств на счетах, вкладах и выписки по операциям на банковском счете вкладчика (ст. 80 НК РФ). В связи с этим банки можно считать особым участником налоговых правоотношений, в отношении которого предусмотрена ответственность за неисполнение обязанностей, установленных федеральным законом [15]. Вопрос о роли банков как особых участников в налоговых правоотношениях широко рассматривается в литературе и является дискуссионным [16; 17]. Но ситуация, когда банки (кредитные организации) не установлены как участники налоговых правоотношений, но при этом в НК РФ (ст. 86, ст. 132–136 НК РФ) определен их особый статус, обязанности и ответственность, выглядит противоречиво.

Участники налоговых отношений, оказывающие содействие налоговым и таможенным органам

Помимо названных законодательно не определенных участников налоговых правоотношений можно выделить иных участников, которые способствуют осуществлению налогового контроля:

1) участники, исполняющие обязанности по предоставлению налоговым органам информации в период проведения ими налогового контроля, с целью постановки лиц на налоговый учет; к числу таких участников НК РФ относит органы, регистрирующие акты гражданского состояния, лиц по месту жительства или пребывания, транспортные средства, органы, осуществляющие кадастровый учет, государственную регистрацию прав на недвижимость [18];

2) участники, которые оказывают содействие налоговым органам по осуществлению налогового контроля (процессуальные лица), в том числе во время выездных налоговых проверок: эксперты, свидетели, переводчики, контрагенты налогоплательщика [19].

НК РФ устанавливает в отношении первой и второй группы иных участников налоговых правоотношений ответственность за неисполнение возложенных на них обязанностей.

Стоит также отметить, что сферы налоговых правоотношений в полной мере коснулись процессы цифровизации. Информационное влияние на налоговую сферу породило изменения правосубъектности участников налоговых правоотношений. Данное обстоятельство также требует правовой регламентации, так как реализация участников своих прав и исполнение ими своих

обязанностей с использованием технологий обусловлено рисками и ограничениями [20].

ОБСУЖДЕНИЕ РЕЗУЛЬТАТОВ

Сопоставляя исследования налогового законодательства в области субъектного состава участников налоговых отношений, можно отметить, что изученные нами работы по данной тематике были посвящены исследованию конкретных субъектов налоговых отношений, установленных ст. 9 НК РФ, а также их прав и обязанностей. Наше исследование было направлено не только на изучение конкретных участников налоговых отношений и их статуса, но и на выявление тех участников налоговых отношений, которые законодательно не закреплены, но фактически в них участвуют. В результате выявления таких участников и определения их статуса впервые дается оценка возможных последствий пробелов налогового законодательства – их отсутствия в НК РФ. Практическая значимость исследования состоит в предложении о внесении изменений в НК РФ. Данное законодательное изменение устранил противоречия действующего налогового законодательства и исключит имеющиеся в нем неопределенности.

ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ

В налоговое законодательство были внесены изменения, касающиеся уменьшения количества участников налоговых правоотношений, которые на наш взгляд, не обоснованы ни с теоретической, ни с практической точки зрения, поскольку, несмотря на исключение ряда участников налоговых правоотношений из ст. 9 НК РФ, данные субъекты по-прежнему вступают в налоговые правоотношения и не утратили своего статуса. Получилось противоречие: участников нет, а обязанности и ответственность законодательно установлены. В связи с этим решение законодателя, повлекшее уменьшение числа нормативно определенных участников налоговых правоотношений, не представляется целесообразным.

Исходя из установленных обстоятельств, предлагаем дополнить ст. 9 НК РФ полным перечнем следующих участников: Министерство финансов РФ (финансовые органы); кредитные организации (банки); участники, которые оказывают содействие налоговым органам по осуществлению налогового контроля, в том числе во время выездных налоговых проверок: эксперты, свидетели, переводчики, контрагенты налогоплательщика.

Среди нормативно определенных участников можно выделить и тех, кто обладает особым правовым статусом. Предлагаем в самостоятельных (отдельных) статьях НК РФ определить правовой статус специальных субъектов налоговых правоотношений, которые наделены характерными признаками и обладают особыми правовыми полномочиями.

Поскольку статус консолидированной группы налогоплательщиков нарушает основополагающие принципы налогового законодательства, предлагаем данного налогоплательщика исключить как участника налоговых отношений.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Долинская В.В. Развитие учения и законодательства о субъектах гражданских правоотношений // Ученые записки Казанского университета. Серия: Гуманитарные науки. 2019. Т. 161. № 4. С. 127–145.
2. Иоффе О.С., Шаргородский М.Д. Вопросы теории и права. М.: Гюсюриздат, 1961. 381 с.
3. Белькова Е.Г. Статус субъекта права // Известия Иркутской государственной экономической академии. 2007. № 1. С. 44–47.
4. Березовская Е.В. Субъекты права: теоретико-методологический анализ // Вестник Казанского юридического института МВД России. 2014. № 1. С. 23–28.
5. Жильникова Е.В. Проблема разграничения понятий «субъект права» и «субъект правоотношения» // Исторические, философские, политические и юридические науки, культурология и искусствоведение. Вопросы теории и практики. 2011. № 7-2. С. 74–77.
6. Евсикова Е.В. Субъекты налоговых правоотношений: понятие и классификация // Гуманитарные, социально-экономические и общественные науки. 2015. № 10-1. С. 178–180.
7. Глазунова И.В., Колбина В.А. Консолидированная группа налогоплательщиков: проблемы правового регулирования // Вестник Омского университета. Серия: Право. 2017. № 3. С. 37–41.
8. Белугина М.В. Налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков: проблемы, пути совершенствования // Инновационное развитие экономики. 2015. № 5. С. 27–30.
9. Гончарова Н.А., Сацукевич В.А. Проблемы налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков в российской федерации и пути их решения // Вестник Университета Российской академии образования. 2018. № 2. С. 87–96.
10. Шувалова Е.Б., Юрченкова Н.В. Особенности налогового контроля по консолидированной группе налогоплательщиков // Экономика, статистика и информатика. Вестник УМО. 2014. № 6-2. С. 370–374.
11. Пансков В.Г. Налогообложение малого предпринимательства: нужны кардинальные перемены // Экономика. Налоги. Право. 2018. Т. 11. № 1. С. 112–119.
12. Алексеева Г.И. Стандартные налоговые вычеты по НДФЛ: порядок и особенности предоставления налоговым агентом // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. 2017. № 11. С. 27–44.
13. Панов А.Ю. Актуальные вопросы взаимодействия оперативных подразделений органов внутренних дел и налоговых органов в процессе противодействия налоговым преступлениям // Вестник института: преступление, наказание, исправление. 2019. Т. 13. № 2. С. 207–212.
14. Попов В.В. Об отдельных аспектах налогового-правового статуса банков // Банковское право. 2013. № 6. С. 42–46.
15. Брызгалов А.В. Тема номера: Ответственность банков за нарушения в сфере налоговых правоотношений // Налоги и финансовое право. 2011. № 11. С. 83–197.
16. Рыбакова С.В. Финансовая правосубъектность кредитных организаций // Журнал российского права. 2017. № 9. С. 47–54.
17. Казаков В.В. Налоговая политика, налогообложение, налоговые правоотношения – основополагающие категории в системе налогового права // Финансовое право. 2011. № 7. С. 26–29.
18. Дементьев И.В. Властные субъекты налогового правоприменения // Правоприменение. 2017. Т. 1. № 2. С. 94–100.
19. Лукашевич С.В. Участие специалиста и экспертов в процессе доказывания по уголовным делам об уклонении от уплаты налогов // Вестник Томского государственного университета. 2007. № 302. С. 130–133.
20. Попов В.В., Тришина Е.Г. Об изменении правосубъектности участников налоговых обязательств в условиях цифровизации сферы налогообложения // Юридическая наука и практика: Вестник Нижегородской академии МВД России. 2019. № 2. С. 146–151.

REFERENCES

1. Dolinskaya V.V. Development of the doctrine and legislation on subjects of civil legal relations. *Uchenye zapiski Kazanskogo universiteta. Seriya: Gumanitarnye nauki*, 2019, vol. 161, no. 4, pp. 127–145.
2. Ioffe O.S., Shargorodskiy M.D. *Voprosy teorii i prava* [Questions of theory and law]. Moscow, Gysyurizdat Publ., 1961. 381 p.
3. Belkova E.G. Status of entity. *Izvestiya Irkutskoy gosudarstvennoy ekonomicheskoy akademii*, 2007, no. 1, pp. 44–47.
4. Berzovskaya E.V. Subjects of law: theoretical and methodological analysis. *Vestnik Kazanskogo yuridicheskogo instituta MVD Rossii*, 2014, no. 1, pp. 23–28.
5. Zhilnikova E.V. The problems of the distinction between the notions subject of law and subject of legal relations. *Istoricheskie, filosofskie, politicheskie i yuridicheskie nauki, kulturologiya i iskusstvovedenie. Voprosy teorii i praktiki*, 2011, no. 7-2, pp. 74–77.
6. Evsikova E.V. Subjects of tax legal relations: concept and classification. *Gumanitarnye, sotsialno-ekonomicheskie i obshchestvennye nauki*, 2015, no. 10-1, pp. 178–180.
7. Glazunova I.V., Kolbina V.A. Consolidated groups of taxpayers: merits and demerits. *Vestnik Omskogo universiteta. Seriya: Pravo*, 2017, no. 3, pp. 37–41.
8. Belugina M.V. Tax administration of the largest taxpayers: problems, ways of improvement. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki*, 2015, no. 5, pp. 27–30.
9. Goncharova N.A., Satsukevich V.A. Problems of tax administration of the largest tax payers in the Russian Federation and the ways of their solutions. *Vestnik Universiteta Rossiyskoy akademii obrazovaniya*, 2018, no. 2, pp. 87–96.
10. Shuvalova E.B., Yurchenkova N.V. Features of tax control on the consolidated group of taxpayers. *Ekonomika, statistika i informatika. Vestnik UMO*, 2014, no. 6-2, pp. 370–374.

11. Panskov V.G. Taxation of small businesses: radical changes needed. *Ekonomika. Nalogi. Pravo*, 2018, vol. 11, no. 1, pp. 112–119.
12. Alekseeva G.I. Standard tax deductions for personal income tax: the order and features provide a tax agent. *Bukhgalterskiy uchet i nalogooblozhenie v byudzhetykh organizatsiyakh*, 2017, no. 11, pp. 27–44.
13. Panov A.Yu. Topical issues of interaction between operational units of internal affairs bodies and tax authorities in the process of combating tax crimes. *Vestnik instituta: prestuplenie, nakazanie, ispravlenie*, 2019, vol. 13, no. 2, pp. 207–212.
14. Popov V.V. About separate aspects of the tax and legal status of banks. *Bankovskoe pravo*, 2013, no. 6, pp. 42–46.
15. Bryzgalin A.V. Theme of the issue: Responsibility of banks for violations in the sphere of tax legal relations. *Nalogi i finansovoe pravo*, 2011, no. 11, pp. 83–197.
16. Rybakova S.V. Financial legal personality of the credit organizations. *Zhurnal rossiyskogo prava*, 2017, no. 9, pp. 47–54.
17. Kazakov V.V. Tax policy, taxation, tax legal relations – fundamental categories in the system of tax law. *Finansovoe pravo*, 2011, no. 7, pp. 26–29.
18. Dementev I.V. Powerful subjects of tax law enforcement. *Pravoprimeneniye*, 2017, vol. 1, no. 2, pp. 94–100.
19. Lukashevich S.V. Participation of specialists and experts in tax-payment evading causes. *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta*, 2007, no. 302, pp. 130–133.
20. Popov V.V., Trishina E.G. On changing the legal personality of participants of tax liabilities in the conditions of digitalization of the sphere of taxation. *Yuridicheskaya nauka i praktika: Vestnik Nizhegorodskoy akademii MVD Rossii*, 2019, no. 2, pp. 146–151.

PARTICIPANTS OF TAX LEGAL RELATIONS

© 2021

D.V. Aseev, PhD (Sociology), Associate Professor

N.G. Ohanyan, student

Samara State University of Economics, Samara (Russia)

Keywords: tax legal relations; tax legal relations participant; classification of tax legal relations participants; taxpayers; tax and customs authorities; tax agents; consolidated group of taxpayers; major taxpayers; banks; the RF Tax Code.

Abstract: The paper considers the reduction in the composition of subjects of tax legal relations because of amendments to Art. 9 of the RF Tax Code. The authors analyze possible consequences caused by the quantity changes in the composition of members of tax legal relations in the taxes and fees legislation and what impact it had on tax legal relations. The paper considers the participants of tax legal relations and the peculiarities of their status. In particular, the paper examines in more detail such subjects as taxpayers, payers of fees, tax agents, largest taxpayers, and a consolidated group of taxpayers. Using the statistical data, the authors analyze the activity dynamics and the change in the number of certain categories of taxpayers and classify members of tax legal relations. According to the given classification, the authors analyze the legal status of the participants in tax legal relations defined in the Tax Code of the Russian Federation. Individually, such tax relations participant as a private entrepreneur is considered. The authors present the reasons for dynamic changes in the quantity composition of individual entrepreneurs from 2018 to early 2021. The paper assesses the absence in the RF Tax Code of such entities as the RF Ministry of Finance (financial authorities), credit organizations (banks), procedural persons (experts, specialists, witnesses, attesting witnesses), considers their functions and responsibilities. Based on the study results, the authors reasonably conclude that despite their absence in tax legislation as subjects of tax relations, they have not ceased to be actual participants in tax relations. Reasoning from this fact, the authors propose amending the RF Tax Code and including them in the list of subjects of tax legal relations, as well as introducing legal certainty and defining their legal status.