



ОСНОВАНИЯ ДЛЯ ПРЕКРАЩЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРАВОВЫХ ОТНОШЕНИЙ

Наталія ХАТНЮК,

кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры финансового права
ГВУЗ «Киевский национальный экономический университет
имени Вадима Гетьмана»

Summary

The article investigates the basic theoretical and legal grounds suspension of tax legal relations. Analyzed scientific approaches to determining the legal facts as grounds for termination of the specific tax relations. The author focuses on the disclosure of legal termination of legal relations in taxation to the implementation of subjective rights and obligations of the participants.

Key words: suspension of tax legal relations, legal facts of tax law, tax legal.

Аннотация

Статья посвящена исследованию теоретико-правовых оснований для прекращения налоговых правовых отношений. Проанализированы научные подходы к определению юридических фактов как оснований для прекращения конкретных налоговых правоотношений. Автор акцентирует внимание на раскрытии правовых связей прекращения правоотношений в сфере налогообложения с реализацией субъективных прав и обязанностей их участников.

Ключевые слова: прекращение налоговых правоотношений, юридические факты, норма налогового права, налоговая правосубъектность.

Постановка проблемы. Динамика налоговых правоотношений в современных правовых реалиях связана не только с реализацией фискальных интересов в сфере образования публичных финансовых ресурсов государства, но и смещением акцента приоритетности налоговых прав из государственного субъекта в лице контролирующего органа на конкретного налогоплательщика. Именно поэтому исследование проблемы прекращения налоговых правовых отношений предоставит возможность определить конкретные правовые явления и их составляющие во взаимосвязи.

Актуальность темы исследования подтверждается недостаточностью изучения данной проблематики. Таким образом, целесообразно в современных условиях исследовать отдельные основания для прекращения налоговых правовых отношений, их особенности и определить конкретные правовые явления, которые могут послужить основанием для прекращения налоговых правовых отношений в Украине.

Состояние исследования. Научно-теоретическим основанием данного исследования стали научные труды таких ученых, как В.Г. Баландина, А.П. Гетманец, О.О. Емельянова, А.В. Коструба, Н.П. Кучерявенко, Г.В. Кикоть, Ю.В. Онищик, С.В. Пар-

хоменко-Цирочиянц, Д.В. Пиддубная, Л.М. Русаль, Р.А. Сидорук, Г.В. Фомина, А.Н. Шумило и др.

Цель статьи. В то же время нужно считать с тем, что научные разработки по отмеченной проблеме не в полном объеме моделируют юридическую конструкцию завершающего этапа реализации налоговых правовых отношений – их прекращение, которое приводит к неопределенности юридических последствий относительно своевременности и полноты уплаты налогов и сборов к бюджетам всех уровней. Именно поэтому целью и задачей статьи является исследование юридических фактов как реально существующих обстоятельств для изменения налоговой правосубъектности их участников.

Изложение основного материала. Жизненный цикл правовых отношений в налоговой сфере связан с процессами их возникновения, реализации, изменения и прекращения. В независимости от промежутка времени, который существует между этапами динамики этих правовых отношений, они являются фактическими основами их развития и трансформации, обуславливают движение средств в виде налогов и сборов от налогоплательщика к бюджетам всех уровней. Итак, по мнению Н.П. Кучерявенко, налоговые правовые

університету. Серія: Юриспруденція. – 2012. – Вип. 3. – С. 141–147.

10. Погорелький М.А. Функціональне призначення оперативно-розшукової діяльності у кримінальному процесі : [монографія] / М.А. Погорелький. – Х. : Арсіс ЛТД, 2007. – С. 13.

11. Пчолкін В.Д. Историчні та теоретико-методологічні аспекти інтеграції та диференціації кримінально-правових наук / В.Д. Пчолкін, О.В. Федосова // Вісник Харківського національного університету імені В.Н. Каразіна. Серія: Право. – 2013. – № 1082. – С. 13–17.

12. Гусаров С.М. Генезис запровадження негласних слідчих (розшукових) дій у законодавство та практичну діяльність правоохоронних органів України / С.М. Гусаров // Європейські перспективи. – 2013. – № 3. – С. 35–39.

13. Пчолкін В. Д. Теоретико-правові проблеми оперативно-розшукової діяльності в Україні / В.Д. Пчолкін // Право України. – 2012. – № 9–10. – С. 238–249.

14. Юхно О.О. Проблеми вдосконалення правового регулювання оперативно-розшукової діяльності та її узгодженості з кримінальним процесуальним законодавством України / О.О. Юхно // Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ. – 2016. – № 3 (74). – С. 159–167.

15. Про Національну поліцію : Закон України № 580-VIII від 02.07.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/580-19>.

16. Про прокуратуру : Закон України № 1697-VII від 14.10.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1697-18>.

17. Сокуренько В.В. Міжнародне співробітництво як один із пріоритетних напрямів підвищення ефективності підготовки працівників для органів та підрозділів Національної поліції України / В.В. Сокуренько // Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ. – 2016. – № 3 (74). – С. 11–19.

18. Про затвердження Положення про Міністерство внутрішніх справ України : постанова Кабінету Міністрів України № 878 від 28.10.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/878-2015-п>.



отношения возникают, изменяются, прекращаются и реализуются на основании определенного комплекса разных по содержанию взаимозависимых юридических явлений, взаимодействие которых допускает развитие правоотношений [6, с. 18–19]. Как считает Р.А. Сидорук, налоговые правоотношения урегулированы нормами налогового права, то есть они возникают, изменяются или прекращаются лишь на основе правовых норм, которые находят свое выражение в нормах налогового законодательства [16, с. 147]. По мнению С.В. Пархоменко-Цироцианц, возникновение, изменение и прекращение налоговых правоотношений подоходного налога физических лиц связывается с юридическими фактами – конкретными жизненными обстоятельствами, определенными налоговым законодательством, которые предопределяют наступление правовых последствий [9, с. 13]. Ученые-правоведы А.П. Гетманец, А.Н. Шумило считают, что значение юридических фактов как элемента налоговых правоотношений заключается в том, что они являются основанием для возникновения, изменения и прекращения налоговых правоотношений. К ним, в частности, принадлежат факты реальной действительности, факты, предусмотренные нормами налогового права, другие факты, которые способствуют возникновению определенных юридических последствий [12, с. 22].

Теория юридических фактов накопила значительный опыт в отечественной и зарубежной юридической науке и классифицирует их (достаточно условно) на: правоустанавливающие, правоизменяющие, правопрекращающие. Особенный интерес для налогового права представляют именно правопрекращающие юридические факты, ведь они не только влияют на динамику налоговых правовых отношений, содержат весомые причины для окончания их существования, но и предопределяют причинную связь с правовыми последствиями относительно полноты и своевременности формирования публичных денежных фондов.

Правопрекращающие юридические факты, то есть те, которые прекращают право, – это события или действия, которые реально существуют в пространстве и времени, носят материальный

характер, приводят к ликвидации субъективных прав и юридических обязанностей участников налоговых правоотношений, которые существовали до их наступления.

По мнению В.Г. Баландиной, юридические факты целесообразно трактовать как явление социальной действительности, которая содержится в норме права, которое не зависит от волеизъявления субъектов, но может быть вызвано их волевыми действиями и имеет значение для возникновения, изменения или прекращения налоговых правоотношений. Под юридическими действиями в налоговом праве необходимо понимать поведение субъектов налогового права в пределах действующего налогового законодательства, которое является внешним выражением их воли и сознания как носителей прав и обязанностей, направленных на возникновение, изменение и прекращение правоотношений в сфере налогообложения [1, с. 13].

Такие реальные факты предусмотрены налоговыми правовыми нормами, источником которых является Налоговый кодекс Украины, и являются составляющими их гипотезы. Как считает А.В. Коструба, главным признаком юридических фактов является то, что правовые модели реальной действительности находят свое отображение в нормах права, то есть имеют юридическое отражение, и именно этот признак позволяет определять, является ли конкретное жизненное обстоятельство юридическим фактом [4, с. 171].

Правопрекращающие юридические факты обеспечены конкретизировать налоговую правовую норму. По мнению Г.В. Кикоть, юридические факты создают переход от общей модели прав и обязанностей, зафиксированной в юридической норме, к конкретной, что воплощается в правоотношении [7, с. 9]. Л.М. Русаль отмечает, что все жизненные обстоятельства, будучи явлениями реальной действительности, являются конкретными. Они могут наступать в силу действия законов природы или в связи с волеизъявлением лица. Возникновение таких обстоятельств влияет на общественные отношения. Законодатель, пытаясь упорядочить их, моделирует самые типичные жизненные обстоятельства и подводит их под действие правовых норм. Наступление

таких жизненных обстоятельств предопределяет возникновение предусмотренных правом юридических последствий [15, с. 169].

Налоговое законодательство не содержит перечень юридических фактов, которые являются основанием прекращения налоговых правовых отношений. Лишь статьей 37 Налогового кодекса Украины определены фактические основания для прекращения налоговых обязанностей налогоплательщика. Кроме уплаты в полном объеме соответствующих сумм налоговых обязательств в установленный законодательством срок, к таким основаниям отнесены: ликвидация юридического лица, смерть физического лица, признание его недееспособным или безвестно отсутствующим, потеря лицом признаков плательщика налога, которые определены Налоговым Кодексом Украины; отмена налоговой обязанности предусмотренным законодательством способом [13].

Важным, по нашему мнению, является рассмотрение вопроса оснований для прекращения налоговых правоотношений в зависимости от реализации налоговых правовых норм, ведь именно в таком виде возможно определить теоретическую конструкцию развития таких отношений. В широком понимании такие основания существуют в отношении налоговой отчетности налогоплательщиков; сбора, получения, обработки и использования налоговой информацией; налоговых консультаций; уплаты налогов и сборов; налогового контроля; учета налогоплательщиков; погашения налогового долга; привлечения к ответственности налогоплательщиков.

Физическое лицо является налогоплательщиком практически с момента своего рождения. Статья 67 Конституции Украины регламентирует, что каждый обязан платить налоги и сборы в порядке и размерах, предусмотренных законом [3]. Физическое лицо не нуждается в легализации в качестве плательщика налогов, ведь в большинстве жизненных обстоятельств удержание и уплату налогов и сборов с его облагаемого налогом дохода осуществляют налоговые агенты.

На них же, согласно требованиям действующего налогового законодательства, возлагается юридическая от-



ветственность за налоговые правонарушения относительно непропорциональности удержания и перечисления налога на доходы физических лиц в бюджет. Таким образом, весомыми причинами прекращения налоговых правовых отношений между физическим лицом – налогоплательщиком и государством можно считать лишь смерть физического лица, признание его недееспособным или безвестно отсутствующим, то есть такие юридические факты, которые предусматривают реальные основания для невозможности осознанного выполнения конституционного долга касательно уплаты налогов и сборов. Вышеприведенные юридические факты фиксируют обстоятельства, которые прекращают реализацию нормативной модели налоговых правоотношений по причине потери участником таких отношений правовой возможности реального поведения, то есть налоговой правосубъектности.

В то же время осуществление финансово-хозяйственной деятельности юридическим лицом или физическим лицом – предпринимателем нуждаются в государственной регистрации, постановке на учет в органах Государственной фискальной службы Украины и регулируются Законом Украины «О государственной регистрации юридических лиц, физических лиц-предпринимателей и общественных формирований» [10], а также приказом Министерства финансов Украины «Об утверждении Порядка учета налогоплательщиков и собраний» [11]. Эти нормативно-правовые акты дополнительно определяют порядок прекращения предпринимательской деятельности и снятия с учета в органах Государственной фискальной службы Украины. Как считает Д.В. Пиддубна, налоговые правоотношения в сфере учета налогоплательщиков как правоотношения активного типа, которые существуют исключительно в правовой форме, имеют властно-обязующий характер, возникают между государством в лице уполномоченных органов и подвластными субъектами и направлены на обеспечение регистрации налогоплательщиков (их перерегистрации), снятие с учета в налоговых органах и осуществление других контрольных действий относительно учета налогоплательщиков [14, с. 10].

Целью таких правоотношений является установление действенного контроля за своевременностью и полнотой уплаты налогов и сборов со стороны контролирующего органа. Основанием для прекращения налоговых правоотношений представляется добровольная или принудительная ликвидация субъекта ведения хозяйства, в том числе с получением правового статуса состояния прекращения предпринимательской деятельности. Потеря правосубъектности плательщиком налога, то есть способности приобретать посредством собственных действий соответствующие права и исполнять надлежащие обязанности, имеет место лишь при отмене государственной регистрации юридических лиц и физических лиц – предпринимателей.

Как отмечает Ю.В. Онищик, ликвидация юридического лица четко показывает, как взаимосвязаны гражданская и налоговая правосубъектность организации. Ликвидация организации осуществляется в соответствии с нормами гражданского законодательства, а снятие ее с учета плательщиков регулируется налоговым законодательством [8, с. 19]. В то же время Г.В. Фомина утверждает, что необходимо очень осторожно подходить к утверждениям относительно «производного» характера налоговой правосубъектности от гражданско-правовой, что ставит под сомнение саму возможность определения, которое из этих явлений является первичным, а которое – производным. Общая (совокупная) правосубъектность юридического лица может быть разделена на составляющие для регуляции отдельной отраслью или институтом, которые имеют свои отраслевые отличия [17, с. 168–169].

Таким образом, субъект ведения хозяйства прекращает свое существование и фактически ликвидируется как реальный участник таких отношений, который выделял часть своего дохода в виде налогов и собраний с целью наполнения публичных денежных фондов. Именно поэтому актуальным видится усовершенствование государственной налоговой политики с целью действенного участия власти в управлении рыночными процессами и стимулирования процессов ведения хозяйства налогоплательщиков.

С момента создания и до фактической ликвидации налогоплательщиков

возникают, изменяются и прекращаются общие в широком понимании, длительные налоговые правовые отношения, которые предусматривают наличие последовательных стадий специальных налоговых правоотношений, являющихся их составляющими, и выделяют базовое, основное, без чего не реализуются общие налоговые правоотношения.

Речь идет об отношениях в налоговой сфере относительно администрирования налогов и сборов, например: уплата правонарушителем штрафных санкций и пени, определенных в налоговом сообщении-решении, прекращает налоговые правоотношения, которые возникли в связи с совершением правонарушения; предоставление контролирующим органом своевременной и качественной налоговой консультации налогоплательщику прекращает налоговые правоотношения, которые возникли по поводу получения налоговой информации; оформление контролирующим органом результатов документальной проверки с составлением справки и фиксированием результатов отсутствия налоговых правонарушений прекращает правоотношения, связанные с проведением контрольно-проверочных мероприятий, и тому подобное.

Прекращение специальных налоговых правоотношений является персонифицированным и связано с ликвидацией субъективных прав и обязанностей их участников, которые закреплены в статьях 16, 17, 20, 21 Налогового кодекса Украины, но никоим образом прямо не влияют на прекращение общих налоговых правоотношений. Опосредствованное влияние может отразиться лишь на сроках ликвидации субъекта предпринимательской деятельности и снятия с учета в органах Государственной фискальной службы Украины.

При этом эффективный государственный менеджмент должен базироваться на человеческом факторе, ведь именно мотивационная модель деятельности налогоплательщиков способствует повышению их уровня налогового правосознания обеспечивает формирование публичных денежных фондов. Конкретные события, действия или основания для прекращения специальных налоговых правовых от-



ношений определены налоговыми нормами и имеют целью надлежащее выполнение юридических обязанностей субъектами налоговых правоотношений, в том числе налоговой обязанности налогоплательщика.

Действия участников налоговых правоотношений могут разделяться на правомерные и неправомерные, представляются проявлением их воли. Ученый-правовед О.О. Емельянова убеждена, что налоговая обязанность имеет в своем составе несколько элементов. Во-первых, это обязанность по налоговому учету. Во-вторых, это обязанность по уплате налога. В-третьих, в состав налоговой обязанности должна входить обязанность относительно составления налоговой отчетности. При этом в составе обязанности по налоговому учету можно выделить обязанность учета объектов налогообложения и учета субъектов (плательщиков) [2, с. 151].

Это предоставляет основания утверждать, что прекращение специальных налоговых правоотношений происходит при наличии реальных явлений правовой действительности, а также правомерных действий субъектов правоотношений в налоговой сфере, которые обуславливают надлежащее выполнение юридических обязанностей и обеспечение их субъективных прав, предусмотренных действующим налоговым законодательством.

Правопрекращающие факты чувствительно реагируют на смену окружающей правовой действительности и способны трансформироваться в правоустанавливающие факты. Например, после смерти физического лица его налоговые обязательства выполняют наследники. Один и тот же юридический факт представляется одновременно многогранным и самостоятельным. С одной стороны, он прекращает налоговые правовые отношения, а с другой, – устанавливает их с учетом замены участника налоговых правоотношений. Итак, способность юридического факта к интеграции налоговых правоотношений организационно обеспечивает коммуникацию между ними и формирует общественный порядок.

Выводы. Подытоживая приведенные рассуждения, можно считать, что, в широком понимании, в налоговом праве прекращаются общие налоговые

правоотношения на основании следующих юридических фактов: смерть физического лица – налогоплательщика; признание его недееспособным или безвестно отсутствующим; принудительная или добровольная ликвидация юридического лица. Специальные налоговые правовые отношения, которые являются их составляющими и выделяют базовое, основное, без чего не реализуются общие налоговые правоотношения, связаны с событиями, действиями или состоянием субъектов, которые приводят к надлежащему выполнению юридических обязанностей и обеспечению субъективных прав, предусмотренных действующим налоговым законодательством.

Список использованной литературы:

1. Баландина В.Г. Юридические факты в налоговом праве: автореф. дис. канд. юрид. наук: 12.00.07 / В.Г. Баландина // Государственный научно-исследовательский институт Министерства внутренних дел Украины. – Киев, 2009. – 19 с.
2. Емельянова О.О. Налоговый долг: содержание и структура / О.О. Емельянова // Право и общество. – 2016. – № 4. – С. 149–153.
3. Конституция Украины от 28 июня 1996 года // Ведомости Верховного Совета Украины. – 1996. – № 30. – Ст. 141; 2011. – № 10. – Ст. 68.
4. Коструба А.В. Понятие юридических фактов и их признака в гражданском праве Украины / А.В. Коструба // Часопис Киевского университета права. – 2011. – № 1. – С. 168–174.
5. Коструба А.В. Правопрекращение как стадия механизма правовой регуляции гражданских правоотношений / А. Коструба // Вестник Национальной академии правовых наук Украины. – 2013. – № 4(75). – С. 142–148.
6. Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учеб. пособие / Г.В. Бех, О.О. Дмитрик, Д.А. Кобильник и др.; за ред. проф. Н.П. Кучерявенко. – К.: Юринком Интер, 2003. – 400 с.
7. Кикоть Г.В. Юридические факты в системе правоотношений: автореф. дис. канд. юрид. наук: 12.00.01 / Г.В. Кикоть // Институт государства и права им. В.М. Корецкого. – Киев, 2006. – 19 с.

8. Онищик Ю.В. К вопросу о моменте возникновения, изменения и прекращения налоговой правосубъектности организации, – плательщике налога / Ю.В. Онищик // Адвокат. – 2009. – № 1(100). – С. 16–19.

9. Пархоменко-Цироциянц С.В. Правовая регуляция налогообложения доходов физических лиц в Украине: автореф. дис. канд. юрид. наук: 12.00.07 / С.В. Пархоменко-Цироциянц // Одесская национальная юридическая академия. – Одесса, 2005. – 20 с.

10. О государственной регистрации юридических лиц, физических лиц-предпринимателей и общественных формирований: Закон Украины от 15 мая 2003 года № 755-IV // Известности Верховной Рады Украины. – 2003. – № 31-32. – Ст. 263.

11. О внесении изменений в Закон Украины «О государственной регистрации юридических лиц и физических лиц – предпринимателях» и некоторых других законодательных актов Украины относительно децентрализации полномочий из государственной регистрации юридических лиц, физических лиц – предпринимателей и общественных формирований: Закон Украины от 26 ноября 2015 года № 835-VIII // Известности Верховной Рады Украины. – 2016. – № 2. – Ст. 17.

12. Об утверждении Порядка учета налогоплательщиков и собраний: приказ Министерства финансов Украины от 09 декабря 2011 года № 1588, зарегистрированный в Министерстве юстиции Украины 29 декабря 2011 года за № 1562/20300 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11>.

13. Гетманец А.П. Налоговое право Украины / А.П. Гетманец, А.Н. Шумило, О.В. Покотаева и др. – К.: «Хай-Тек Пресс», 2013. – 432 с.

14. Налоговый кодекс Украины от 02 декабря 2010 года № 2755-VI // Ведомости Верховного Совета Украины. – 2011. – № 13-14, № 15-16, № 17. – Ст. 112.

15. Пиддубна Д.В. Правовая регуляция учета налогоплательщиков как элемент налоговой деятельности государства: автореф. дис. канд. юрид. наук: 12.00.07 / Д.В. Пиддубна // Киевский национальный университет имени Тараса Шевченко. – Киев, 2008. – 16 с.