

16. Налоговое право : учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. — М. : Юрист, 2005. — 591 с.
17. Финансовое право : учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. — 4-е изд., перераб. и доп. — М. : Норма, 2008. — 768 с.

Анотація

Киценко В. С. Податковий спір як різновид матеріальних охоронних правовідносин. — Стаття.
У статті досліджується правова природа податкового спору як окремої категорії фінансового права. Автором приділено особливу увагу концептуальним засадам дослідження податкових спорів. Податковий спір розглядається з позицій теорії охоронних правовідносин. Сформульовано авторське визначення поняття податкового спору.

Ключові слова: податковий спір, охоронні правовідношення, колізія, податкові правовідносини, податкове законодавство.

Аннотация

Киценко В. С. Налоговый спор как разновидность материальных охранительных правоотношений. — Статья.

В статье исследуется правовая природа налогового спора как отдельной категории финансового права. Автором уделено особое внимание концептуальным основам исследования налоговых споров. Налоговый спор рассматривается с позиций теории охранительных правоотношений. Сформулировано авторское определение налогового спора.

Ключевые слова: налоговый спор, охранительные правоотношения, коллизия, налоговые правоотношения, налоговое законодательство.

Summary

Kitsenko V. S. The tax disputes as a kind of protective material relations. — Article.

The author investigates the legal nature of a tax dispute as a separate category of financial law. The author has paid special attention to the conceptual foundations of studies of tax disputes. The tax dispute is considered from the viewpoint of a theory of protective material relations. Author's definition of a tax dispute.

Keywords: tax dispute, protective legal relations, conflict, tax laws.

УДК 347.73:336.226.11

С. В. Пархоменко-Цироцяниця

ЮРИДИЧНІ ФАКТИ У ПРАВОВІДНОСИНАХ ПО СПЛАТІ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

Питання теорії юридичних фактів здебільшого привертає увагу спеціалістів в галузі теорії права, хоча останнім часом з'являються й галузеві розвідки. Зокрема, проблемі юридичних фактів у податковому праві приділялася увага у працях вчених-фінансистів В. Г. Баландіної, М. В. Карасьової, М. П. Кучерявенка, В. Паригіної, О. В. Староверової, О. В. Чуркіна та ін.

На підставі загальних розробок про класифікацію юридичних фактів у податковому праві у статті здійснюється аналіз юридичних фактів як підстави трансформації правовідносин по сплаті податку на доходи фізичних осіб.

Юридичні факти у податково-правових відносинах слугують чинником їх руху — виникнення, зміни та припинення. Але вони виконують й функцію

важливого елемента податково-правового регулювання. Відзначається, що це проявляється в тому, що у податковому праві дуже високий ступінь регулювання за юридичними фактами. Наприклад, виникнення податкового обов'язку пов'язується з наявністю об'єкта оподаткування, який і є тим юридичним фактом, який обумовлює обов'язок суб'єкта сплатити податок [1, 210]. Обов'язок сплати податку випливає з закону, але виникає для конкретного платника, виходячи з наявності фактичних обставин, закріплених у правовій нормі.

Важливість цього питання викликана природою юридичного факту. Як справедливо відзначила Р. О. Халфіна, юридичний факт — це ті обставини, «з якими норма права пов'язує рух правовідносин» [2, 285]. Дійсно, без юридичного факту неможливо уявити існування правовідносин. Саме певні життєві обставини дозволяють правовідносинам виникнути, змінитися і припинитися. Так, відзначається, що навіть у тих випадках, коли закон покладає певні обов'язки або надає права, не передбачаючи для виникнення цих прав і обов'язків будь-яких юридичних підстав, завжди існує певний факт, з яким закон пов'язує наявність прав і обов'язків. Для обов'язку сплатити податок потрібна наявність певного доходу або іншого джерела коштів, передбаченого законом.

Н. Г. Александров зазначив, що «Життєві факти самі по собі не мають якоїсь іманентної властивості бути або не бути юридичними фактами. Вони стають юридичними фактами тільки тоді, коли їм таке значення надається нормами права. Факти одного й того ж виду можуть бути або не бути юридичними фактами залежно від того, як вони розцінюються зведеною в закон волею пануючого класу» [3, 163]. Таким чином, «надання правового характеру тим або іншим обставинам цілком залежить від волі законодавця, офіційної влади, а не від самих учасників життєвого процесу, хоча без них ці обставини могли б і не наступити» [4, 496].

У сфері податкового регулювання не будь-який факт може стати юридично значущим, що буде породжувати обов'язок сплатити податок, а лише той, який свідчить про одержання доходу (прибутку), виникнення доходу, придбання майна, збільшення його вартості, появу іншого матеріального блага як в результаті економічної діяльності, так і за іншими підставами (наприклад, спадкування, дарування) [5, 18–19].

Відзначається, що юридичні факти — «це явища об'єктивної реальності, відбиті в специфічній ідеальній системі — законодавстві... Залучення тих або інших обставин в орбіту правового регулювання як юридичних фактів залежить не тільки від соціально-економічних причин, але й у чималому ступені від рівня розвитку законодавства, досконалості юридичних конструкцій, розвиненості юридичної мови, зрілості наукової думки, правових традицій, що склалися і т. ін.» [6, 11–12].

С. Б. Ісаков звернув увагу на необхідність розмежування юридичних фактів і «юридичних умов», які обумовлюють правові наслідки побічно за допомогою проміжних ланок, детермінують кілька різних правових зв'язків і мають тривалу дію на відміну від юридичних фактів [6, 21–22]. Наприклад, право власності на нерухоме майно служить передумовою для вступу до правовідносин

купівлі-продажу, факт здійснення якої, у свою чергу, має породити податкові правовідносини згідно зі ст. 172 Податкового кодексу України [7]. Так само помічено, що в одних правовідносинах фактичні обставини можуть бути юридичними фактами, а в інших — виявляти себе як юридичні (нормативні) умови [8, 183]. До таких відносяться громадянство, стан здоров'я, вік і т.ін. Наприклад, однією з умов для виникнення у платника податку на доходи фізичних осіб права на пільги є віднесення особи до I або II групи інвалідності. Таким чином, у наведеному прикладі стан здоров'я є умовою, що прямо не породжує податкові правовідносини, але в інших випадках стан здоров'я може виступати як юридичний факт, наприклад, у трудових правовідносинах.

Для виникнення правовідносин буває недостатньо наявності тільки одного юридичного факту, а необхідна наявність сукупності юридичних фактів. У зв'язку з цим розрізняють: 1) групу юридичних фактів (це однопорядкові елементи, з яких кожний окремо викликає один і той же наслідок); 2) фактичний (юридичний) склад, елементи якого певним чином пов'язані у просторі і часі, взаємообумовлені, і правовий наслідок настає лише за наявності всіх елементів складу в сукупності [9, 13].

Юридичним фактам, що обумовлюють рух податкових правовідносин як різновиду публічних правовідносин, властиві характерні риси останніх. На відміну від приватних галузей права, у сфері публічного права юридичні факти повинні бути чітко визначені у нормах законодавства. Особливо це стосується податкового права, оскільки норми податкового закону встановлюють вичерпний перелік тих обставин, з якими пов'язується виникнення, зміна, припинення податкових правовідносин.

Існує багато критеріїв для класифікації юридичних фактів [10, 29–33]. Залежно від характеру наслідків виділяють правостановлюючі, правозмінюючі, правоприпиняючі юридичні факти. Але відзначається, що така класифікація не враховує всіх варіантів трансформації правовідносин і пропонується виділяти юридичні факти, що: 1) встановлюють право; 2) змінюють право; 3) припиняють право; 4) перешкоджають зміні або трансформації права; 5) припиняють право; 6) відновляють право [11, 55–57].

Враховуючи особливості податкових правовідносин та їх багатоаспектний характер, така класифікація юридичних фактів є більш прийнятною. Так, наприклад, відповідно до підп. 169.2.4 п. 169.2 ст. 169 ПК України [7] платник податку на доходи фізичних осіб, який порушив правила застосування податкової соціальної пільги щодо її отримання лише за одним місцем роботи, може відновити право на застосування такої пільги за умови, якщо він подасть заяву про відмову від такої пільги всім роботодавцям із зазначенням місяця, коли відбулося таке порушення, на підставі чого кожний роботодавець нараховує і утримує відповідну суму недоплати податку та штраф у розмірі 100 відсотків суми цієї недоплати. Таким чином відмова від пільги та сплата штрафу є фактичним складом для відновлення права на податкову соціальну пільгу.

Беручи як критерій вольовий елемент, розрізняють дві групи юридичних фактів — дії і події [12, 378], з виділенням ще однієї групи — юридичних

станів [6, 34]. Дії прямо залежать від волі людини і підрозділяються на: 1) правомірні — тобто ті, що здійснюються в рамках права, і 2) неправомірні — тобто правопорушення. У свою чергу правомірні дії підрозділяють на: 1) юридичні акти; 2) юридичні вчинки [13, 149]. Залежно від характеристики суб'єктів, що вчиняють дії, виділяють акти суб'єктів приватного права й акти суб'єктів публічного права [11, 103].

В літературі відзначається, що неправомірні дії у податковому праві не виступають як обставини, що викликають обов'язок сплати податку і виникнення правовідносин по сплаті податку. Зазначається, що цей вид юридичних фактів слід пов'язувати лише з виникненням правоохоронних і правовідновлюючих правовідносин [15, 49]. Але з урахуванням положень Податкового кодексу України таке положення уявляється неоднозначним. Відповідно до підп. 164.2.12 п. 164.2 ст. 164 ПК України [7] кошти або майно (нематеріальні активи), отримані платником податку як хабар, викрадені або знайдені як скарб, не зданий державі відповідно до закону, у сумах, які визначені обвинувальним вироком суду, включаються до складу загального оподаткованого доходу. Таким чином, неправомірні дії платника податків, підтверджені обвинувальним вироком суду, виступають юридичним фактом для виникнення обов'язку по сплаті податку на доходи фізичних осіб і, отже, податкових правовідносин.

Для виникнення податкових правовідносин юридичним фактом можуть слугувати акти, що видаються органами державної влади й органами місцевого самоврядування (акти суб'єктів публічного права), при цьому вони можуть бути управлінськими і законодавчими. Акт управління породжує правовідносини між органом, що його видав, і особою, якій адресований цей акт [11, 103]. Актами ж законодавства — юридичними фактами визнаються нормативні акти, які безпосередньо передбачають виникнення, припинення, трансформацію правовідносин [16, 74].

На відміну від адміністративного права, у податковому праві не так поширене видання актів управління, які породжують правовідносини між органом і платником податків. Здебільшого за допомогою видання актів управління відбувається індивідуальне регулювання у встановленій законодавством процедурно-процесуальній формі, результатом якої є індивідуальний правовий акт (договір, рішення, податкове повідомлення), що конкретизує права й обов'язки учасників податкових правовідносин. Передбачене законодавством право на розстрочку або відстрочку погашення податкового зобов'язання передбачає видання індивідуального акта управління.

Для руху податкових правовідносин юридичним фактом може служити судове рішення. Наприклад, винесення судового рішення про визнання особи безвісно відсутньою [17, ст. 43] є підставою для припинення податкових правовідносин. Водночас скасування судового рішення про визнання особи безвісно відсутньою відновить податкові правовідносини, які раніше припинилися.

Незважаючи на те, що податкове право як підгалузь фінансового права відноситься до сфери публічного права, деякі акти суб'єктів приватного права будуть

виступати юридичними фактами для виникнення, зміни і припинення податкових правовідносин. Наприклад, укладання договору дарування породжує у сторін не тільки цивільні правовідносини, але і податкові з огляду на ст. 174 ПКУ України [7], яка передбачає оподаткування доходу, отриманого як подарунок.

Під юридичними вчинками розуміють правомірні дії, в яких воля спрямована на досягнення певного результату, що знаходиться поза правом, але які породжують і певні правові наслідки (наприклад, створення творів літератури, мистецтва, винахід і т. ін.) [2, 291]. Такі події безпосередньо не породжують виникнення податкових правовідносин, але при виплаті винагород авторам творів науки, мистецтва і т. п. виникають податкові правовідносини, пов'язані з визначенням оподатковуваного доходу і сплатою податку з таких сум.

В юридичних вчинках значення має не намір особи, яка чинить дію, набути права й обов'язки, а об'єктивний результат такої дії [18, 1024]. Саме з таким результатом господарської діяльності законодавство пов'язує виникнення обов'язку сплати податку. У зв'язку з цим відзначається, що в податковому праві більшість обставин, з якими пов'язується виникнення обов'язку сплати податку, присутня у вигляді юридичних вчинків (наприклад, одержання доходу) [15, 47]. Так, прийняття особою спадщини тягне обов'язок сплати податку на доходи фізичних осіб.

На відмінність від дій, події є обставинами, що існують незалежно від волі людини і не підвладні їй. Однією з таких подій може бути смерть. Традиційно зі смертю особи будь-які правовідносини припиняються, але у податковому законодавстві містяться особливі приписи. Так, відповідно до підп. 99.1 ст. 99 ПКУ України [7] грошові зобов'язання фізичної особи у разі її смерті або оголошення судом померлою виконуються її спадкоємцями, які прийняли спадщину (крім держави), в межах вартості майна, що успадковується, та пропорційно частці у спадщині на дату її відкриття. При цьому претензії спадкоємцям пред'являються органами державної податкової служби в порядку, встановленому цивільним законодавством України для пред'явлення претензій кредиторами спадкодавця.

В той же час п. 162.3 ст. 162 ПКУ України [7] в частині оподаткування доходів фізичних осіб передбачає, що у разі смерті платника податку або оголошення його судом померлим податок за останній податковий період справляється з нарахованих на його користь доходів. А у разі відсутності нарахованих доходів податок сплаті не підлягає. Таким чином, норма розділу IV ПКУ України «Податок на доходи фізичних осіб» звужує положення розділу II «Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» й фактично вступає у колізію з загальними положеннями Податкового кодексу України.

У будь-якому випадку у податковому праві, смерть платника податку буде підставою для припинення податкових правовідносин лише після сплати податку за останній податковий період її життя.

Обставини непереборної сили можуть бути підставою для продовження терміну подачі декларації або заяви про повернення зайво сплачених податків [7, п. 102.6.4 ст. 102].

Події не є тими обставинами, з якими безпосередньо пов'язується виникнення обов'язку сплати податку, проте, вони являють собою суттєвий елемент фактичного складу, що змінює правовідносини по сплаті податку. Такі події враховуються в конкретному податковому періоді, передбаченому законом.

М. В. Карасьова відзначає, що саме з закінченням податкового періоду пов'язується остаточне формування податкового обов'язку платника податків [19, 176]. Однак О. В. Чуркін відзначає, що у цьому випадку повинно йтися не про формування податкового обов'язку платника податків, а про виникнення правовідносин щодо сплати того або іншого податку, у рамках якого і відбувається виконання обов'язку платника податків щодо сплати податку [15, 52]. Вбачається, що О. В. Чуркін дещо перекрутив зміст такого підходу. Податкові правовідносини виникли, але вони мають триваючий характер, і протягом податкового періоду події можуть внести підстави для зміни податкових правовідносин і остаточне формування податкового обов'язку шляхом визначення суми, як указує М. В. Карасьова, здійснюється після закінчення податкового періоду, за який платник податків звітує. А О. В. Чуркін вважає, що остаточне сформоване податкове зобов'язання є підставою виникнення податкових правовідносин.

Крім того, строк відіграє й інші ролі. Неподання у встановлений законом строк податкової декларації є підставою для застосування штрафних санкцій. Закінчення граничного строку сплати податку є підставою для нарахування пені та ін.

Таким чином, податкові правовідносини можуть виникати, змінюватися та припинятися тільки на основі визначених у законодавстві юридичних фактів або їх сукупності.

Література

1. Налоговое право России : учеб. для вузов / отв. ред. Ю. А. Крохина. — 2-е изд., перераб. — М. : Норма, 2004. — 720 с.
2. Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении / Р. О. Халфина. — М. : Юрид. лит., 1974. — 351 с.
3. Александров Н. Г. Законность и правоотношения в советском обществе / Н. Г. Александров. — М. : Юриздат Минюста СССР, 1955. — 286 с.
4. Теория государства и права : курс лекций / под ред. Н. И. Матузова и А. В. Малько. — М. : Юрист, 1997. — 672 с.
5. Постатейный комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Ч. 1. — 2-е изд., перераб. и доп. / под общ. ред. В. И. Слома и А. М. Макарова. — М. : Статут, 2000. — 518 с.
6. Исаков В. Б. Юридические факты в советском праве / В. Б. Исаков. — М. : Юрид. лит., 1984. — 174 с.
7. Податковий кодекс України. Закон України від 2 грудня 2010 р. // Відомості Верховної Ради України. — 2011. — № 13–14, 15–16, 17. — Ст. 112.
8. Бодерскова Г. С. Юридические факты в механизме правового регулирования трудовых отношений рабочих и служащих // Процессуальные средства реализации конституционного права на судебную и арбитражную защиту : межвуз. тематю. сб. — Калинин, 1982. — С. 182–184.
9. Исаков В. Б. Фактический (юридический) состав в механизме правового регулирования : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / В. Б. Исаков. — Свердловск, 1975. — 21 с.
10. Бикоть Г. Проблема класифікації юридичних фактів у сучасній теорії права // Право України. — 2003. — № 7. — С. 29–33.

11. Харитоновна О. І. Адміністративно-правові відносини (проблеми теорії) / О. І. Харитоновна. — О. : Юрид. л-ра, 2004. — 324 с.
12. Проблемы общей теории права и государства : учеб. для вузов / под общ. ред. В. С. Нерсесянца. — М. : НОРМА, 2002. — 832 с.
13. Общая теория права и государства : учебник / под ред. В. В. Лазарева. — М. : Юрист, 1994. — 360 с.
14. Исаков В. Б. Фактический состав в механизме правового регулирования / В. Б. Исаков. — Саратов, 1980.
15. Чуркин А. В. Объект налогообложения: правовые характеристики : учеб. пособие / А. В. Чуркин. — М. : Юрист, 2003. — 120 с.
16. Котюк В. О. Теорія права : курс лекцій : навч. посіб. для юрид. ф-тів вузів / В. О. Котюк. — К. : Вентурі, 1996. — 208 с.
17. Цивільний кодекс України : Закон України від 16 січ. 2003 р. // Офіційний вісник України. — 2003. — № 11. — Ст. 461.
18. Российская юридическая энциклопедия / гл. ред. А. Я. Сухарев. — М. : Изд. дом «ИНФРА-М», 1999. — 1110 с.
19. Карасева М. В. Финансовое правоотношение / М. В. Карасева. — М. : НОРМА, 2001. — 288 с.

Анотація

Пархоменко-Цироцянц С. В. Юридичні факти у правовідносинах по сплаті податку на доходи фізичних осіб. — Стаття.

У статті аналізуються підстави для виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин при справлянні податку на доходи фізичних осіб. Розглядаються різновиди юридичних фактів та їх втілення у податкових правовідносинах.

Ключові слова: податкові правовідносини, податок на доходи фізичних осіб, юридичні факти, фактичний склад.

Аннотация

Пархоменко-Цироцянц С. В. Юридические факты в правоотношениях по уплате налога на доходы физических лиц. — Стаття.

В статье рассматриваются основания для возникновения, изменения и прекращения налоговых правоотношений при взимании налога на доходы физических лиц. Анализируются виды юридических фактов и их воплощение в налоговых правоотношениях.

Ключевые слова: налоговые правоотношения, налог на доходы физических лиц, юридические факты, фактический состав.

Summary

Parkhomenko-Tsirotsiyants S. V. The legal facts in legal relationships on payment personal income tax. — Article.

The bases of beginnings, changes and ceasing of tax legal relationships during collection of the personal income tax are considered. Kinds of the legal facts and their realization in tax legal relationships are analyzed.

Keywords: tax legal relationships, personal income tax, the legal facts, legal facts set.