

вий и управленческий учет являются компонентами единого бухгалтерского учета, хотя и имеют принципиальные отличия. Главное различие, как было указано выше, это пользователи информации. Пользователями финансового учета являются как внутренние, так и внешние пользователи; управленческий учет предназначен для решения внутренних проблем организации.

Список использованной литературы:

1. Налоговый кодекс Украины // Официальный вестник Украины. – 2010. – № 92. – Т. 1. – Ст. 3248.
2. Никитина М.В. Налоговый учет как институт налогового права: Дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2006
3. Налоговая реформа в России: Проблемы и решения: В 2 т. – М., 2003. – Т. 2.
4. Ашмарина Е.М. Учетные системы в финансовом праве Российской Федерации // Право и государство: теория и практика. – 2005. – № 5. – С. 82-87.
5. Бахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. пособие для студ. – М., 2000.
6. Волкова О.Н. Управленческий учет: Учеб. – М., 2005.

Поступила в редакцию 20.04.2011

КАРАЧЕНЦЕВ І.В., здобувач
(Національний університет «Юридична
академія України імені Ярослава Мудрого»)

УДК 347.73

**ПРАВОВИЙ РЕЖИМ ПОДАТКОВОЇ ВИМОГИ ПРИ УЗГОДЖЕННІ
ПОЗИЦІЙ СТОРІН ПОДАТКОВОГО СПОРУ**

З'ясовано правову природу податкової вимоги при узгодженні позицій сторін податкового спору. Проведено порівняльний аналіз податкових законодавств України та Російської Федерації, що регулюють указані правовідносини.

Ключові слова: податок, податковий спір, податкова вимога.

Выясняется правовая природа налогового требования при согласовании позиций сторон налогового спора. Проведен сравнительный анализ налоговых законодательств Украины и Российской Федерации, регулирующих указанные правоотношения.

Ключевые слова: налог, налоговый спор, налоговые требования.

Legal nature of tax requirement turns out at the concordance of positions of sides of tax dispute. The comparative analysis of tax legislation of Ukraine and Russian Federation which regulates the indicated legal relationships is conducted.

Keywords: tax, tax dispute, tax requirements.

Забезпечення матеріального та процесуального впливу на відносини оподаткування гарантується не лише співвідношенням матеріальної та процесуальної форми, але і певною послідовністю, стадійністю співвідношення та реалізації податково-правових норм. Дуже логічно цю конструкцію будує М.П. Кучерявенко, який виокремлює декілька послідовних етапів в цьому процесі [2, с. 102]:

а) наявність матеріальних податкових регулятивних норм, які визначають, яким чином регулювання буде здійснюватися у разі настання обставин реалізації податково-правової норми, та цим самим впливає гіпотетично, пасивно на поведінку учасників податкових правовідносин;

б) наявність позитивного юридичного факту, який статичне констатування змісту податково-правової матеріальної регулятивної норми трансформує в уявлення про зміст матеріальних регулятивних податкових правовідносин;

в) юридичний факт, який виражає неправомірну поведінку учасника податкових відносин, вимагає використання охоронних податкових норм і появу охоронних податкових правовідносин. В цих умовах логічно її пов'язувати саме з правомірною поведінкою суб'єктів податкових правовідносин, коли охоронна норма утримує від відхилення в сфері позитивного правозастосування;

г) розвиток охоронних податкових правовідносин може обумовити як виявлення підс-



тав існування і реалізації безпосередньо охоронних правовідносин, коли реалізується регулятивне призначення, визначається об'єктивна основа, межі та характер зв'язків в умовах реалізації охоронних податкових правовідносин, так і реалізацію власне процесуальних дій у сфері оподаткування, застосування примусу, певних санкцій.

У разі, коли платник податків не реагує на податкове повідомлення та не сплачує узгоджену суму податкового зобов'язання у встановлений термін, податковий орган надсилає податкову вимогу. У цій ситуації законодавець припускає опосередковану участь інших органів окрім податкових та закріплює обов'язок контролюючого органу, що не є податковим органом та який провів процедуру узгодження суми податкового зобов'язання платником податків, надання податковому органу відповідних відомостей. Він зобов'язаний надіслати відповідному податковому органу подання про здійснення заходів із погашення податкового боргу платника податків, а також розрахунок його розміру, на підставі якого податковий орган направляє податкові вимоги. Тобто законодавство чітко пов'язує межі компетенції, і хоча дії митних органів, органів Пенсійного фонду можуть стосуватися справляння податків та зборів, але через фактичну легалізацію їх поведінки тими органами, які утворені державою безпосередньо для контролю в галузі оподаткування.

Податкова вимога згідно з чинним російським законодавством визначається як спрямоване платникові податків письмове повідомлення про несплачену суму податку, а також про обов'язок сплатити у встановлений строк несплачену суму податку та відповідні пені [4]. Підставою податкової вимоги в цьому разі вже є невиконання обов'язку, і надсилається вона платникові податків або іншій зобов'язаній особі у встановлений строк тільки при несплаченій сумі податку та відповідній пені. Аналогічно визначає податкову вимогу і українське законодавство, характеризуючи її як письмову вимогу податкового органу до платника податку погасити суму податкового боргу. Так, згідно зі ст. 59 Податкового кодексу України [6] у разі, коли платник податків не сплачує узгодженої суми грошового зобов'язання в установлені законодавством строки, орган державної податкової служби надсилає (вручає) йому податкову вимогу в порядку, визначеному для надсилання (вручення) податкового повідомлення-рішення. Податкова вимога може не надсилатися, якщо загальна сума податкового боргу платника податків не перевищує одного неоподаткованого мінімуму доходів громадян.

Відносно податкової вимоги доцільно звернути увагу на такі принципи її особливості: 1) це офіційний письмовий документ; 2) цей документ має певного адресата та надсилається податковим органом платникові податків; 3) містить вичерпну інформацію щодо уявлення податкових органів про невиконання платниками податків своїх обов'язків; 4) є формою реагування податковим органом на несплату податку та збору; 5) поєднує відновлювальну (внесення податкової заборгованості) і штрафну (пеня) функції; 6) обмежена в часі виконання; 7) передусім податковим санкціям та застосовується до примусового стягнення відповідних сум. Принципові риси податкової вимоги характеризує і С.М. Миронова [4, с. 130]. До них вона відносить: відповідність вимоги змісту податкового законодавства; направлення вимоги за належною адресою; вручення такої вимоги уповноваженій особі; передачу вимоги в межах терміну, який встановлений для виконання.

Податкові вимоги класифікують за різними підставами [2, с. 360]:

1. За обсягом обов'язків: а) консолідовані – вимоги, що містять суму зобов'язань за всіма податками, зборами, різновидами пені; б) видові – вимоги зі сплати конкретного податку або збору; в) додаткові – вимоги зі сплати пені; г) штрафні – вимоги зі сплати сум фінансових санкцій.

2. За підставами складання податкової вимоги: а) попередня – до настання строку сплати податку; б) проміжна – після настання строку сплати, але до настання остаточного строку сплати податку або збору; в) остаточна – після настання остаточного строку сплати податку або збору; г) контрольна – після проведення податкової перевірки; д) скоректована – після зміни обов'язку зі плати податку й збору.

Російське та українське податкові законодавства по-різному деталізують терміни направлення податкової вимоги. Якщо в Російській Федерації така вимога повинна бути направлена не пізніше 10 днів до настання останнього строку сплати податку [4], то ст. 6 Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" [1], який уже втратив чинність, передбачала обмеження строків за форму-



лою "не раніше".

Згідно з чинним українським законодавством податкові вимоги надсилаються: а) перша податкова вимога – не раніше першого робочого дня після закінчення граничного строку сплати узгодженої суми податкового зобов'язання. Перша податкова вимога містить повідомлення про факт узгодження податкового зобов'язання та виникнення права податкової застави на активи платника податків, обов'язок погасити суму податкового боргу та можливі наслідки непогашення його в строк; б) друга податкова вимога – не раніше тридцятого календарного дня від дня надіслання (вручення) першої податкової вимоги, у випадку непогашення платником податків суми податкового боргу у встановлені строки. Друга податкова вимога додатково до відомостей, викладених у першій податковій вимозі, може містити повідомлення про дату та час проведення опису активів платника податків, що перебувають у податковій заставі, а також дату та час проведення публічних торгів з їх продажу.

Про окремі особливості визначення суми податкового зобов'язання за непрямыми методами в режимі апеляційного адміністративного узгодження йдеться в п. 4.3 ст. 4 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами». Нормою цього пункту (підпункт 4.3.3) встановлено, що нарахування податкових зобов'язань з використанням непрямого методу здійснюється виключно податковим органом, а рішення про сплату податкових зобов'язань приймається у судовому порядку за поданням керівника (його заступника) відповідного податкового органу. Відтак навіть у разі неоскарження платником податків податкового повідомлення про визначення йому суми податкового зобов'язання з використанням непрямого методу податкове зобов'язання не є узгодженим, оскільки юридичним фактом, що породжує обов'язок платника сплатити суму визначеного у такий спосіб податкового зобов'язання, є вступ у законну силу рішення суду про стягнення до відповідного бюджету нарахованої податковим органом суми податкового зобов'язання.

Слід звернути увагу, що в Російській Федерації процедури адміністративного узгодження пов'язуються лише з податковою вимогою, тоді як в Україні використовуються податкові повідомлення та податкові вимоги. Згідно з чинним податковим законодавством України [1] податкове повідомлення визначається як письмове повідомлення контролюючого органа про обов'язок платника податків сплатити суму податкового зобов'язання, визначену контролюючим органом. Податкова вимога розглядається як письмова вимога податкового органу до платника податків погасити суму податкового боргу. Хотілося б звернути увагу на принципове розмежування їх:

- а) податкове повідомлення передбачає участь у відносинах контролюючих органів, тоді як податкова вимога пов'язується виключно з діями податкових органів;
- б) податкове повідомлення є своєрідним нагадуванням платникові податків про його обов'язки, тоді як податкова вимога – засіб реагування на невиконання платником обов'язків.

Процедура надання та розгляду скарг платників податків передбачає деталізацію процесуальних дій учасників оскарження залежно від типу скарги. Наприклад, п. 3 ст. 139 Податкового кодексу Російської Федерації встановлює особливі правила для надання апеляційних скарг на рішення податкового органу. Вона повинна надійти до того податкового органу, який прийняв рішення. Протягом трьох місяців такий орган зобов'язаний надіслати її із всіма матеріалами до вищого податкового органу. Принциповою особливістю процедурного регулювання в цій ситуації є регулювання термінів оскарження, які диференціюються:

- а) за апеляційною скаргою – протягом 10 днів з моменту вручення особі рішення за результатами виїзної податкової перевірки;
- б) за скаргою на рішення за результатами податкової перевірки, яке вступило в законну силу – протягом року з моменту його прийняття;
- в) за скаргою на інші рішення податкових органів, дії чи бездіяльність посадових осіб податкового органу – протягом трьох місяців зі дня, коли особа дізналася чи повинна була дізнатися про порушення своїх прав.

На протиріччя в регулюванні цих термінів звертає увагу В.С. Семушкін [5, с. 29]. Дійсно, така тривалість термінів не узгоджується з нормами російського арбітражно-процесуального законодавства. Виходячи з цього, більш логічним, на його погляд, було б зменшення трьохмісячного терміну оскарження до двох тижнів. С.М. Миронова пропонує зупинитися на місячному терміні оскарження [3, с. 135]. В будь-якому разі, як нам здається, важливо



акцентувати увагу на узгодженні норм податкового та адміністративного законодавства, які регулюють ці відносини. Хибним є породження колізії в законодавстві, коли одні й ті ж відносини різними актами регулюються в різних часових межах.

На цьому етапі в процедурі адміністративного оскарження з'являється новий специфічний учасник, який представляє інтереси податкового органу, – комісія по розгляду скарг платників. Вона очолюється керівником податкового органу чи його заступником, який здійснює оперативне керівництво цим підрозділом. До складу цієї комісії включаються також працівники правового підрозділу, які безпосередньо реалізують компетенцію при розгляді скарг. Працівники податкового органу, дії якого оскаржуються, можуть брати участь у роботі такої комісії або як спеціалісти, або як особи, що приймають участь на підготовчій стадії розгляду скарги та дають відповідні пояснення. Але в будь-якому разі вони мають брати участь у підготовці висновку стосовно такої скарги, що не має впливати на об'єктивність висновків у ході узгоджувальних процедур.

За підсумками розгляду скарги, за російським податковим законодавством, вищим податковим органом може бути прийнято одне із таких рішень [4]:

- а) про залишення скарги без задоволення;
- б) про відміну акту податкового органу та призначення податкової перевірки;
- в) про відміну рішення податкового органу та припинення провадження у справі щодо податкового правопорушення;
- г) про зміну рішення податкового органу чи винесення нового рішення.

Список використаної літератури:

1. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України // ВВР. – 2001. – № 10. – Ст. 44.
2. Кучерявенко М.П. Податкові процедури: правова природа та класифікація: Монографія. – К., 2009.
3. Миронова С.М. Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации (финансово-правовой аспект): Монография. – М., 2007.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации: Часть первая // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3824
5. Семушкин В.С. Предварительное налогово-юрисдикционное производство: Проблемы и перспективы // Налоговые споры: теория и практика. – 2005. – № 7. – С. 29.
6. Налоговый кодекс Украины // Официальный вестник Украины. – 2010. – № 92. – Т. 1. – Ст. 3248.

Надійшла до редакції 20.04.2011

ПАРКУЛАБ В.Г., соискатель
(Национальный университет «Юридическая академия Украины им. Ярослава Мудрого»)

УДК 347.73

ОСНОВАНИЯ ПРЕКРАЩЕНИЯ ОБЯЗАННОСТИ ПО НАЛОГОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Рассматриваются основания прекращения обязанности по налоговой отчетности. В частности, среди таких оснований выделяются юридические факты: уплата налога (сбора) налогоплательщиком; смерть или признание его умершим; ликвидация организации-налогоплательщика; иные обстоятельства, с которыми законодательство связывает прекращение обязанности по уплате налогов (сборов).

Ключевые слова: налог, налоговая обязанность, налоговая отчетность, налоговые процедуры.

Розглядаються підстави припинення обов'язку по податковій звітності. Зокрема серед таких підстав виділяються юридичні факти: сплата податку (збору) платником податків; смерть або визнання його померлим; ліквідація організації – платника податків; інші обставини, з якими законодавство зв'язує припинення обов'язку по сплаті податків (зборів).

Ключові слова: податок, податковий обов'язок, податкова звітність, податкові процедури.

