

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.



The grounds of stopping of duty are examined on the tax accounting. In particular legal facts exude between such grounds: payment of tax (collection) a taxpayer; death or confession his dying; liquidation of organization as taxpayer; other circumstances with which a legislation is linked by stopping of duty on payment of taxes (collections).

Keywords: tax, tax duty, tax accounting, tax procedures.

Основания прекращения налоговой обязанности концептуально сводятся к ряду положений, которые закреплены ст. 37 Налогового кодекса Украины [7]. В качестве таковых следует рассматривать юридические факты, влекущие прекращение прав и обязанностей (правопрекращающие факты). Традиционно к ним относятся следующие основания прекращения обязанности по уплате налога (сбора): 1) уплата налога (сбора) налогоплательщиком (плательщиком сбора); 2) смерть физического лица – налогоплательщика или признание его умершим в порядке, установленном гражданским законодательством; 3) ликвидация организации-налогоплательщика после проведения всех расчетов; 4) иные обстоятельства, с которыми законодательство связывает прекращение обязанности по уплате налога или сбора [11, с. 343]. Кроме подобных оснований, Ю.А. Крохина к основаниям прекращения налоговой обязанности относит также списание безнадежных долгов по налогам и сборам в порядке, предусмотренном ст. 59 Налогового кодекса Российской Федерации; уплату налога за налогоплательщика его поручителем в порядке ст. 74 Налогового кодекса Российской Федерации [6, с. 98].

Принципиальное прекращение исполнения обязанности по налоговой отчетности фактически связывается с двумя типами оснований: исчезновение обязанного лица либо исполнение определенной разновидности налоговой обязанности. К первому типу оснований относятся ликвидация юридического лица либо смерть физического лица. Важно иметь в виду, что подобные основания ориентированы на выделение общего субъекта налоговых правоотношений и не связывают прекращение обязанности по налоговой отчетности с какими-либо специальными характеристиками обязанного лица, его специфическими особенностями.

Второй блок оснований прекращения обязанностей по налоговой отчетности связывается с непосредственным исполнением налоговой обязанности. При этом речь идет о своевременном и полном исполнении налоговой обязанности по отчетности как самим плательщиком, так и лицами, реализующими ее за него. В качестве последних выступают представители налогоплательщика, которым делегирована эта обязанность либо на основании предписания соответствующей законодательной нормы, либо на основании договора.

Примечательно, что в то же время украинский законодатель выделяет в качестве отдельного основания прекращения исполнения обязанности утрату лицом признаков налогоплательщика [7]. Данное основание связывается уже со специальным субъектом налоговых правоотношений, определяющимся специфическими характеристиками данного участника налоговых отношений. Особенность связывается с тем, что лицо (юридическое или физическое) продолжает участвовать в налоговых отношениях как общий субъект, утрачивая обязанность специального субъекта налоговых правоотношений. К примеру, плательщик налога с владельцев транспортных средств после реализации транспортного средства продолжал быть участником налоговых отношений в режиме реализации правового статуса общего субъекта. В то же время он уже не рассматривался как плательщик данного вида транспортного платежа. Таким образом, утрата специальных признаков плательщика вовсе не означала смерти физического лица или ликвидации юридического лица.

Кроме того, п.п. 37.3.4. п. 37.3 ст. 37 Налогового кодекса Украины закрепляет в качестве специального основания для прекращения налоговой обязанности, кроме ее исполнения, отмену налоговой обязанности предусмотренным законодательством способом. Вряд ли подобное предписание необходимо. Фактически в данном случае речь идет об отмене закона, закрепляющего соответствующую обязанность, и исчезновении оснований регулирования данных отношений вообще. Поэтому исчезает правило поведения, облеченное в форму законодательного предписания, которое призвано обеспечить и гарантировать государство. Естественно, если нет в этом случае законодательной нормы, то отсутствует и обязанность.

Особые процедуры характеризуют исполнение обязанности как по уплате, так и по отчетности относительно списания безнадежных долгов по налогам и сборам. В этом случае для принятия налоговым органом решения о признании недоимки по налогу безнадежной к взыска-



канию и ее списании с лицевого счета налогоплательщика необходимо: а) наличие объективных обстоятельств экономического, социального или юридического характера, создающих невозможность взыскания недоимки; б) соблюдение налогоплательщиком порядка признания недоимки по налогу безнадежной к взысканию. В этом случае к безнадежным долгам, подлежащим к взысканию и списанию, относятся недоимка и задолженность по пеням в случае: ликвидации организации; признания банкротом индивидуального предпринимателя – в части задолженности, непогашенной по причине недостаточности имущества должника; смерти или объявлении судом умершим физического лица – по всем налогам и сборам, а в части поимущественных налогов – в размере, превышающем стоимость его наследственного имущества, либо в случае перехода наследства к государству.

И.И. Кучеров отмечает, что уплата налога (сбора) означает «своевременное и в полном объеме исполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора) соответствующей обязанности по отношению к государству» [4, с. 142]. Помимо того, Ю.А. Крохина подчеркивает, что «уплата налога может пониматься в двух значениях: 1) в качестве действия самого налогоплательщика (добровольного или на основании требования уполномоченных органов государства); 2) в качестве действия налогового или иного уполномоченного органа по взысканию неуплаченного (не полностью уплаченного) налога» [5, с. 285]. В.Ф. Евтушенко отмечает, что «уплата налога представляет собой активные действия налогоплательщика по передаче денежных средств в собственность государства и муниципальных образований; в этом процессе реализуется потенциал экономической категории «налог», выступающей как платеж, то есть как определенный процесс отчуждения собственности налогоплательщика в пользу публичных субъектов; уплата налогов (сборов) представляет собой конечную цель, на достижение которой направлена налоговая политика государства» [3, с. 29].

Смерть физического лица – налогоплательщика или признания его умершим является основанием, требующим регулирования на границе налоговых и гражданско-правовых режимов. При рассмотрении данного основания прекращения обязанности по уплате налогов уместно акцентировать внимание на моменте наступления смерти, а также признания лица умершим. Исследованием вопросов смерти или «конца физического лица» [2, с. 138] с позиции теории права или гражданского права занимались многие известные дореволюционные ученые. Так, Д.И. Азаревич отмечал, что со смертью прекращается не только физическое, но и юридическое существование человека [1, с. 57]. Г.Ф. Шершеневич подчеркивал, что «смерть лица прекращает связь умершего субъекта прав с тем кругом юридических отношений, в который он себя поставил в течение своей жизни, приобретенные им права, за исключением чисто личных, находят себе нового субъекта» [10, с. 80]. С позиций частного правового регулирования, действительно, обязательство прекращается смертью лица, если исполнение не может быть произведено без личного участия должника либо обязательство иным образом неразрывно связано с личностью должника. Таким образом, смерть должника или кредитора (физического лица) влечет не прекращение обязательства, а перемену соответствующего лица, когда права и обязанности стороны обязательства переходят к их наследникам или иным лицам, указанным в законе или договоре.

Смерть физического лица (налогоплательщика) как основание прекращения обязанности по уплате налогов (сборов) относительно недавно появилась в сфере налогово-правового регулирования. В ст. 37 Налогового кодекса Украины и ст. 44 Налогового кодекса Российской Федерации смерть налогоплательщика включена в перечень оснований для прекращения налоговой обязанности. При этом налоговое законодательство Российской Федерации содержит указание на то, что задолженность по поимущественным налогам умершего погашается наследниками в пределах стоимости наследственного имущества в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации для оплаты наследниками долгов наследодателя. В то же время необходимо иметь в виду, что Налоговый кодекс Российской Федерации не содержит определения понятия «поимущественные налоги», хотя в ст. 38 данного кодекса имущество определяется как виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации, и имущество является одним из объектов налогообложения; в связи с этим, исходя из смысла положений норм Налогового кодекса Российской Федерации и Гражданского кодекса Российской Федерации, можно сделать вывод о том, что к поимущественным налогам, указанным в ст. 44 Налогового кодекса Российской Федера-



ции, относятся налоги, уплачиваемые физическими лицами, объектом которых является имущество физических лиц (имущество, транспорт, земля). По общему правилу, на наследника (наследников) налогоплательщика не возлагается обязанность по уплате налогов наследодателя. Однако в отношении уплаты поимущественных налогов обязанность по их уплате возлагается на наследника (наследников) в пределах стоимости наследственного имущества, что определяет и обязанность по налоговой отчетности.

Гражданин может быть объявлен судом умершим, если в месте его жительства нет сведений о месте его пребывания в течение пяти лет либо если он пропал без вести при обстоятельствах, угрожающих смертью или дающих основание допустить его гибель от определенного несчастного случая. При объявлении гражданина умершим суд исходит из предположения о его смерти. В то же время последствия этого решения существенным образом влияют на процедуру реализации обязанности по учету, фактически сменяя обязанного субъекта.

Вопрос ликвидации юридического лица (организации) как основания прекращения гражданско-правовых (частноправовых) обязательств неоднократно рассматривался в контексте гражданско-правовых исследований [8]. Среди представителей финансового права еще С.Д. Цыпкин указывал на то, что ликвидация организации является одним из способов прекращения обязанности по уплате налога [12, с. 46]. В режиме налогово-правового регулирования порядок ликвидации юридического лица предполагает несколько этапов: а) принятие решения о ликвидации; б) формирование ликвидационной комиссии, назначение ликвидатора; в) публикация сообщения о ликвидации и составление промежуточного ликвидационного баланса; г) осуществление расчетов с кредиторами и составление ликвидационного баланса; д) государственная регистрация юридического лица в связи с его ликвидацией.

И.И. Кучеров указывает, что к числу иных обстоятельств, с которыми законодательство связывает прекращение обязанности по уплате налога и сбора, в частности, относятся: а) удержание суммы налога налоговым агентом; б) взыскание налога налоговым органом в бесспорном порядке со счета налогоплательщика в банке; в) погашение налоговой обязанности посредством обращения судом взыскания на имущество налогоплательщика; г) исполнение обязанности по уплате налогов (сборов) реорганизованного юридического лица его правопреемником (правопреемниками); д) исполнение обязанности по уплате налогов (сборов), причитающихся с физического лица, признанного судом безвестно отсутствующим, лицом, уполномоченным органом опеки и попечительства управлять имуществом налогоплательщика; е) погашение налоговой обязанности посредством зачета соответствующей суммы по другому излишне уплаченному или взысканному налогу [4, с. 143].

Определенной спецификой отличаются процедуры исполнения налоговой отчетности по истечению срока давности. Следует иметь в виду, что истечение срока давности взыскания задолженности по налогам и сборам в принудительном порядке выступает в качестве основания прекращения права налогового органа на принудительное взыскание, но не является основанием прекращения обязанности налогоплательщика. В связи с этим логичной представляется позиция авторов, отмечающих, что «установление невиновности лица в совершении налогового правонарушения, освобождение лица от штрафных санкций не является основанием для освобождения лица от обязанности уплатить соответствующие налоги (и пени)»; таким образом, по их мнению, «обязанность по уплате налогов должна быть исполнена налогоплательщиком в любом случае, независимо от того, был ли он привлечен к налоговой ответственности или освобожден от взыскания налоговых санкций» [9].

Таким образом, среди оснований прекращения обязанности по налоговой отчетности 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). Кроме того, таковыми основаниями выступают и специфические обстоятельства, с которыми законодательство связывает прекращение налоговой обязанности: удержание суммы налога налоговым агентом; взыскание налогов (сборов) налоговым органом со счета налогоплательщика в банке; погашение налоговой обязанности посредством обращения взыскания на имущество налогоплательщика; исполнение обязанности по уплате налогов реорганизованного юридического лица его правопреемником; исполнение налоговой обязанности, причитающейся с



физического лица, признанного судом безвестно отсутствующим; погашение налоговой обязанности посредством зачета соответствующей суммы по другому излишне уплаченному или взысканному налогу.

Список использованной литературы:

1. Азаревич Д.И. Физические лица как правовые субъекты // Записки Императорского Новороссийского университета / Под ред. А.А. Кочубинского. – Одесса, 1883. – Т. 38; Анненков К.Н. Система русского гражданского права. – 3-е изд. – СПб., 1910. – Т. 1: Введение и общая часть.
2. Евтушенко В. Ф. Правовое положение налоговых агентов: Дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2006.
3. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. – 2-е изд., перераб. и доп. – М., 2006.
4. Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. Ю.А. Крохина. – 2-е изд., перераб. – М., 2005.
5. Налоговое право России: Учебник для вузов. – М., 2006.
6. Налоговый кодекс Украины // Официальный вестник Украины. – 2010. – № 92. – Т. 1. – Ст. 3248.
7. Нода Е.В. Ликвидация юридических лиц по законодательству Российской Федерации: Дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2005.
8. Практическая налоговая энциклопедия / Под ред. А.В. Брызгалова. – М., 2005 – 2006. – Т. 11: Общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений.
9. Шершеневич Г.Ф. Учебник русского гражданского права. – 7-е изд. – СПб., 1909.
10. Финансовое право Российской Федерации / Отв. ред. М.В. Карасева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М., 2006.
11. Цыпкин С.Д. Правовое регулирование налоговых отношений в СССР. – М., 1955.

Поступила в редакцию 20.04.2011

ТКАЧЕНКО Л.І., здобувач
(Київський національний університет
внутрішніх справ)

УДК 346.543.1

**ПРОБЛЕМИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ
ДІЯЛЬНОСТІ ТА ШЛЯХИ ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ**

Розглянуто проблеми правового регулювання інвестиційної діяльності, проаналізовано чинні в Україні нормативно-правові акти в сфері інвестування та запропоновано шляхи вдосконалення законодавства у даному напрямку.

Ключові слова: *правове регулювання, інвестиційна діяльність, інвестування.*

Рассмотрены проблемы правового регулирования инвестиционной деятельности, проанализированы действующие в Украине нормативно-правовые акты в сфере инвестирования и предложены пути совершенствования законодательства в данном направлении.

Ключевые слова: *правовое регулирование, инвестиционная деятельность, инвестирование.*

In the article the problems of the legal adjusting of investment activity are considered, operating normatively-legal acts of Ukraine are analysed in the sphere of investing and the ways of perfection of legislation are produced in this direction.

Keywords: *legal regulation, investment activity, investment.*

Ефективність соціально-економічного розвитку України, формування ринкових відносин значною мірою обумовлені належною інвестиційною політикою, станом та перспективами правового регулювання суспільних відносин у сфері інвестиційної діяльності. Тому подальші структурні реформи української економіки вимагають істотного вдосконалення законодавчого забезпечення. Проте аналіз чинних в Україні законодавчих і нормативно-правових актів свідчить про недосконалість правового регулювання інвестиційної діяльності. У зв'язку з цим постає нагальна потреба в систематизації, уніфікації та гармонізації інвестиційного законодавства, яку можна забезпечити лише шляхом прийняття єдиного у цій сфері нормативно-правового акта – Інвестиційного кодексу.

Слід зазначити, що правове регулювання інвестиційних відносин досить стабільно є

