

**Пасичная Ирина Александровна**

старший преподаватель кафедры государственного управления и права

гуманитарного факультета

Полтавского национального технического университета

имени Юрия Кондратюка

## **СОГЛАСОВАННОСТЬ ПРИ ПОСТРОЕНИИ МОДЕЛИ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ**

**Аннотация.** В статье исследован один из принципов построения модели налоговых правоотношений, который состоит в том, что нормы налогового права должны быть согласованы между собой, а также со всей системой норм права, регулирующих взаимосвязанные отношения. На основе анализа налогового законодательства иностранных государств разработаны предложения по совершенствованию Налогового кодекса Украины относительно установления ответственности органов государственной налоговой службы за нарушение сроков возврата налогоплательщикам излишне уплаченных сумм налогов.

**Ключевые слова:** норма права, правоотношение, модель правоотношения, налоговое правоотношение, построение модели, принципы, согласованность, ответственность, налоговое законодательство, возврат налогов.

**Pasichna I.O. The consistency in constructing of model of tax relations.**

**Summary.** One of the principles of the model of tax relations investigated in this article. The principle is that the rules of tax law should be coordinated with each other and with the whole system of law governing related relationships. Suggestions for improvement of the Tax Code of Ukraine concerning liability of tax department for violation of terms of return to taxpayers overpaid tax are based on the analysis of the tax legislation of foreign states.

**Key words:** rule of law, legal relation, model of legal relation, tax relations, model building, principles, consistency, responsibility, tax law, tax refund.

**Постановка проблемы.** Нормы налогового права, закрепляющие модель налоговых правоотношений, должны быть согласованы между собой,

а также со всей системой правовых норм, регулирующих взаимосвязанные отношения. Причем, согласованность должна иметь место не только в системе норм налогового права, но и граничащих с ним правовых институтов, отраслей права. Нормы налогового права должны быть согласованы с бюджетными и другими нормами финансового права, с нормами административного и уголовного права. Согласованность норм налогового права обуславливает соответствие фактических налоговых отношений их модели.

**Актуальность темы исследования** заключается в том, что на современном этапе развития государства исследование модели налоговых правоотношений приобретает особое значение. К актуальным вопросам развития правоотношений неоднократно обращались в своих работах не только ученые в области государства и права, но и отраслевых юридических наук. Однако, несмотря на это, исследованию модели развития налоговых правоотношений в современных условиях не уделялось достаточного внимания. В юридической науке отдельных аспектов модели правоотношений касались в своих работах такие известные ученые, как С.С. Алексеев, Р.И. Халфина, М.В. Карасева, Н.П. Кучерявенко, В.Д. Чернадчук и другие.

Исследование модели налоговых правоотношений позволит сформировать и раскрыть сущность принципов ее построения, что, в свою очередь, поможет разработать предложения по усовершенствованию налогового законодательства.

**Целью** этой статьи является анализ принципа согласованности при построении модели налоговых правоотношений на основе изучения научных трудов, а также иностранного опыта правового регулирования налоговых отношений.

Развитие налоговых правоотношений, то есть их возникновение, изменение и прекращение, происходит на основе норм налогового права. Норма права воплощается в реальное поведение субъектов налоговых

правоотношений путем реализации их прав и обязанностей. Рассматривая соотношение реального поведения с правами и обязанностями участников как элемент структуры правоотношения, Р.И. Халфина утверждает, что наиболее полно это соотношение раскрывается в процессе возникновения и развития правоотношения – в его динамике. Именно здесь выявляется соответствие поведения модели или его отклонение. Отклонения могут быть выявлены не только в момент возникновения отношений, но и в процессе их развития [1, с. 282]. Насколько полно и эффективно реализуется правовая норма в реальных налоговых правоотношениях, настолько и реальное поведение соответствует модели развития налоговых правоотношений.

Модель правоотношения, данная в норме, может не соответствовать содержанию отношений. Такое несоответствие может выразиться в том, что предусмотренные нормой отношения либо не возникнут, либо будут осуществляться не так, как предусмотрено нормой. И чем скорее будет понято несоответствие нормы объективным требованиям, чем скорее будет принят новый вариант, соответствующий данному содержанию, тем эффективнее будет правовое воздействие [1, с. 39]. Правовая норма, как справедливо замечает В.Д. Чернадчук, должна правильно отразить объективные требования, предъявляемые содержанием форме. Если эти требования достаточно познаны, правильно переведены на язык правовых категорий, согласованы с другими взаимосвязанными формами, то правовая норма лишь создает адекватную модель правоотношения [2, с. 22]. Отклонения реальных налоговых правоотношений от модели могут быть вызваны несоответствием модели, созданной нормами налогового права, реальным социально-экономическим условиям. В процессе нормотворческой деятельности иногда не учитываются реальные условия существования и развития общества, и как следствие, нормы налогового права не определяют необходимые правовые условия осуществления налоговой деятельности. Например, нормами налогового права не устанавливается ответственность субъектов налоговых правоотношений за совершение налогового

правонарушения, необоснованно закрепляются завышенные ставки налогов и т.д.

Н.П. Кучерявенко справедливо отмечает о том, что правоотношение может «отставать» от содержания фактического отношения или «опережать» его. В первом случае, закрепление устаревших налоговых механизмов не обеспечит бюджеты необходимыми поступлениями. Скорее наоборот, это сузит сферу налогово-правового регулирования, обеспечит уход налогов «в тень». Вторая тенденция, связанная с опережением правовым осмыслением налоговых механизмов, существующих реально, фактически сложившихся отношений, может иметь те же последствия, что и первая тенденция. В случае отсутствия даже зародившихся тенденций в налогообложении, которые правовая форма могла бы предугадать, спрогнозировать, она превратится в такое же тормоз, как и устаревшая. Если же правоотношения базируются на отражении уже существующих реалий, но предполагает использование наиболее совершенных форм, забегает вперед относительно отдельных тенденций или элементов, предусматривает внедрение совершенных, новых, более прогрессивных видовых форм при сохранении объективной связи с регулируемыми родовыми явлениями, то это приведет к логичному динамичному развитию как общественных отношений в целом, так и правового регулирования налогообложения [3, с. 240-241].

Чем точнее сконструирована в норме права модель правоотношения, чем полнее переведены экономические и иные категории на язык юридических понятий прав, обязанностей и их соотношения, тем эффективнее реализация нормы в правоотношении [1, с. 35]. Эффективность модели, действия правовой нормы, и правового регулирования вообще, определяется тем, насколько результативно норма права через закрепленную в ней модель влияет на налоговые правоотношения.

Несогласованность в построении такой модели может приводить к невозможности ее воплощения в налоговую действительность, т.е. превращение нормативной модели в фактическую. Так, например пп. 20.1.40

п. 20.1 ст. 20 Налогового кодекса Украины (далее – НК Украины) предусмотрено право органов государственной налоговой службы обращаться в суд с заявлением об изъятии оригиналов первичных финансово-хозяйственных и бухгалтерских документов в случаях, предусмотренных НК Украины. Вместе с тем п. 85.5 ст. 85 запрещено изъятие оригиналов первичных финансово-хозяйственных, бухгалтерских и других документов за исключением случаев, предусмотренных уголовно-процессуальным законом [4]. Таким образом, органы государственной налоговой службы имеют право обращаться в суд с соответствующим заявлением, несмотря на то, что изъятие оригиналов документов по решению суда возможно только согласно уголовно-процессуальному закону.

Несогласованность в построении модели налоговых правоотношений имеет место и при установлении сроков для предоставления информации налогоплательщиками по налоговому запросу. Согласно п. 73.3 ст. 73 НК Украины плательщики налогов и сборов и другие субъекты информационных отношений обязаны подавать информацию, определенную в запросе органа государственной налоговой службы, и ее документальное подтверждение в течение одного месяца со дня, следующего за днем поступления запроса. Но согласно пп. 78.1.1 п. 78.1 ст. 78 НК Украины, если налогоплательщик не предоставит объяснения и их документальные подтверждения на обязательный письменный запрос органа государственной налоговой службы в течение 10 рабочих дней со дня получения запроса, осуществляется документальная внеплановая выездная проверка [4]. Именно поэтому, во избежание недоразумений со сроками, предлагаем в пп. 78.1.1 п. 78.1 ст. 78 НК Украины слова «в течение 10 рабочих дней» заменить словами «в течение 1 месяца».

Существует также противоречие относительно сроков обжалования налогового уведомления – решения. Так, статьей 102 НК Украины установлено, что контролирующий орган имеет право самостоятельно определить сумму денежных обязательств налогоплательщика в случаях,

определенных кодексом, не позднее окончания 1095 дня, следующего за последним днем предельного срока представления налоговой декларации и/или предельного срока уплаты денежных обязательств, начисленных контролирующим органом. В п. 56.18 ст. 56 НК Украины определено, что с учетом сроков давности, установленных статьей 102 кодекса, налогоплательщик имеет право обжаловать в суде налоговое уведомление – решение или другое решение контролирующего органа о начислении денежного обязательства в любой момент после получения такого решения.

При этом в п. 56.19 ст. 56 НК Украины указано, что в случае если до подачи искового заявления проводилась процедура административного обжалования, налогоплательщик имеет право обжаловать в суде налоговое уведомление – решение или другое решение контролирующего органа о начислении денежного обязательства в течение месяца, следующего за днем окончания процедуры административного обжалования [4]. Таким образом, две нормы регулируют одни и те же отношения, и при этом противоречат друг другу. А согласно ст. 99 Кодекса административного судопроизводства Украины для обращения в административный суд за защитой прав, свобод и интересов лица устанавливается шестимесячный срок, который, если не установлено иное, исчисляется со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав, свобод или интересов [5]. На наш взгляд, отношения обжалования налогоплательщиком решений контролирующего органа в суде должны регулироваться не Налоговым кодексом Украины, а Кодексом административного судопроизводства Украины. Что же касается разногласий и противоречий, то последние толкуются в пользу налогоплательщиков. Так, пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 ПК Украины закреплена презумпция правомерности решений налогоплательщика. Этот принцип конкретизируется в п. 56.21 ст. 56 НК Украины: в случае если норма кодекса или другого нормативно-правового акта, изданного на основании кодекса, или когда нормы разных законов или разных нормативно-правовых актов, или когда нормы одного и того же нормативно-правового акта противоречат

между собой и допускают неоднозначную (множественную) трактовку прав и обязанностей налогоплательщиков или контролирующих органов, вследствие чего есть возможность принять решение в пользу как налогоплательщика, так и контролирующего органа, решение принимается в пользу налогоплательщика [4].

Построение нормативной модели налоговых правоотношений не всегда основывается на принципе согласованности норм налогового права с нормами других отраслей права. Например, согласно п. 15.1 ст. 15 ПК Украины налогоплательщиками признаются физические лица, юридические лица и их обособленные подразделения, которые имеют, получают (передают) объекты налогообложения или осуществляют деятельность (операции), являющиеся объектом налогообложения, и на которых возложена обязанность по уплате налогов и сборов [4]. Таким образом, НК Украины закрепляет за обособленным подразделением юридического лица правовой статус налогоплательщика. Однако, в пп. 14.1.30 п. 14.1 ст. 14 НК Украины понятие «обособленные подразделения» употребляются в значении, определенном Гражданским кодексом Украины (далее – ГК Украины). Согласно п. 3 ст. 95 ГК Украины филиалы и представительства не являются юридическими лицами. Они наделяются имуществом создавшего их юридического лица, и действуют на основании утвержденного им положения [6]. Несмотря на ссылки на ГК Украины, ПК Украины признает за обособленным подразделением юридического лица право на принадлежащее ему имущество. Так, п. 87.6 ст. 87 НК Украины установлено, что в случае отсутствия у налогоплательщика, являющегося филиалом, обособленным подразделением юридического лица, имущества, достаточного для погашения его денежного обязательства или налогового долга, источником погашения денежного обязательства или налогового долга такого налогоплательщика является имущество такого юридического лица, на которое может быть обращено взыскание [4]. Существующее противоречие между гражданско-правовым статусом и налоговым статусом обособленных

подразделений может быть преодолено аналогично налоговому законодательству Российской Федерации. Согласно ст. 19 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) обособленные подразделения не признаются налогоплательщиками, а лишь исполняют обязанности юридических лиц по уплате налогов и сборов на той территории, на которой эти обособленные подразделения осуществляют функции юридических лиц [7].

Модель налоговых правоотношений должна основываться на согласованности норм, устанавливающих ответственность за нарушение налогового законодательства. Исследуя финансово-правовую ответственность государства, А.А. Монаенко, говорит о «существовании ответственности за ущерб, причиненный налогоплательщику излишне уплаченным налогом, несвоевременным возвратом излишне уплаченных денежных обязательств или других сумм бюджетного финансирования» [7, с. 164]. В целом соглашаясь с предложенным положением, заметим, что несмотря на неоднократное указание в НК Украины на ответственность за просрочку возврата государством излишне уплаченных сумм налогов, конкретная сумма пени за такое нарушение законом не определена. В частности, НК Украины не определяет ответственность контролирующих органов за невыполнение или ненадлежащее выполнение своих обязанностей. Так, п. 21.2. ст. 21 НК Украины установлено, что за невыполнение или ненадлежащее выполнение своих обязанностей должностные лица контролирующих органов несут ответственность согласно закону [4]. Однако закон, устанавливающий ответственность должностных лиц контролирующих органов, до сих пор не принят. Если ответственность не предусмотрена, то субъект не будет следовать модели налоговых правоотношений, закрепленной в нормах налогового права. Например, согласно п. 70.13 ст. 70 НК Украины документы, связанные с проведением операций, предусмотренных пунктом 70.12 этой статьи, не имеющие регистрационного номера учетной карточки налогоплательщика или серии и

номера паспорта, считаются оформленными с нарушением требований законодательства Украины [4]. Последствия такого нарушения законом не предусмотрены. Итак, в случае оформления документов без регистрационного номера учетной карточки налогоплательщика, такие документы не могут быть признаны недействительными, поскольку это не предусмотрено налоговым законодательством.

Не предусмотрена и ответственность за просрочку возврата государством излишне уплаченных сумм налогов, поскольку конкретная сумма пени за такое нарушение законом не определена. Так, согласно пп.17.1.10 п. 17.1 ст. 17 НК Украины налогоплательщик имеет право на зачет или возврат излишне уплаченных, а также излишне взысканных сумм налогов и сборов, пени, штрафов. Абзацем 3 п. 43.5 ст. 43 НК Украины определено, что контролирующий орган несет ответственность по закону за несвоевременность передачи органу, осуществляющего казначейское обслуживание бюджетных средств для выполнения вывода о возвращении соответствующих сумм средств из соответствующего бюджета [4]. Поскольку конкретный размер пени законом не определен, государство не будет нести ответственность за просрочку возврата излишне уплаченных сумм налогов.

Согласно ч. 3 ст. 176 Налогового кодекса Республики Молдова, в случае, когда возмещение переплат и сумм, подлежащих возмещению согласно налоговому законодательству, не осуществлено в течение срока, предусмотренного налоговым законодательством, налогоплательщику выплачивается процент на эти суммы, равный базисной ставке (округленной до следующего полного процента), установленной Национальным банком Молдовы в ноябре года, предшествующего отчетному налоговому году [8].

Подводя итог изложенных выше рассуждений, с учетом зарубежного опыта урегулирования отношений возврата государством излишне уплаченных сумм налогов, предлагаем дополнить НК Украины п. 43.5 ст. 43 абзацем следующего содержания:

«В случае, если возврат ошибочно и/или излишне уплаченных денежных обязательств налогоплательщикам осуществляется с нарушением срока, установленного абзацем вторым настоящего пункта, контролирующим органом на сумму ошибочно и/или излишне уплаченных денежных обязательств, не возвращенную в установленный срок, начисляется пеня, подлежащая уплате налогоплательщику, в размере учетной ставки Национального банка Украины, рассчитанной за каждый день просрочки возврата».

Таким образом, можно сделать вывод о том, что построение модели налоговых правоотношений должно основываться на принципе согласованности, заключающегося в том, что нормы налогового права должны быть согласованы между собой, а также со всей системой правовых норм, регулирующих взаимосвязанные отношения.

#### **Список использованной литературы:**

1. Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении : [монография] / Халфина Р. О. – М. : Юрид. лит., 1974. – 345 с.
2. Чернадчук В. Д. Бюджетні правовідносини в Україні : теорія, практика та перспективи розвитку : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07 / Віктор Дмитрович Чернадчук. – Київ, 2010. – 419 с.
3. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. / Кучерявенко Н. П. – Харьков : Легас, 2002. – \_\_\_\_\_. –  
Т. 2 : Введение в теорию налогового права. – 2004. – 600 с.
4. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112.
5. Кодекс адміністративного судочинства України від 06 липня 2005 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2005. – № 35, № 35-36, № 37. – Ст. 446.
6. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 40–44. – Ст. 356.

7. Монаєнко А. О. Поняття фінансової правосуб'єктності держави / А. О. Монаєнко // Вісник академії правових наук України. – 2011. – № 2. – С.157–166.
8. Налоговый кодекс Республики Молдова от 24.04.97 № 1163-ХІІІ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.law-moldova.com/laws/rus/nalogoviy\\_codex\\_ru.txt](http://www.law-moldova.com/laws/rus/nalogoviy_codex_ru.txt).

Контактное лицо: **Пасичная Ирина Александровна**

Тел.: +380506213090