



ных отношений в сфере банковской деятельности : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / М.В. Старынський. – К., 2009. – 19 с.

9. Берназюк Я.А. Банки как субъекты налоговых правоотношения : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Я.А. Берназюк. – Ирпінь, 2004. – 20 с.

10. Прилуцький О.В. Организационно-правовые основы деятельности коммерческих банков в Украине : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / О.В. Прилуцький. – Х., 2008. – 20 с.

11. Половко С.М. Правовое регулирование банковских валютных операций в Украине : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / С.М. Половко. – К., 2004. – 17 с.

12. Мазур Т.В. Правовой режим фонда гарантирования вкладов физических лиц в банках : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Т.В. Мазур. – К., 2008. – 18 с.

13. Лучковская С.И. Правовые основы валютного контроля : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / С.И. Лучковская. – К., 2007. – 20 с.

14. Шамрай И.А. Правовые основы создания финансовых учреждений в Украине и лицензирования их операций : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / И.А. Шамрай. – НАН України. Ін-т держави та права ім. В.М. Корецького. – К., 2007. – 20 с.

ПРЕКРАЩЕНИЕ НАЛОГОВОЙ ОБЯЗАННОСТИ ПО ФАКТУ СМЕРТИ ФИЗИЧЕСКОГО ЛИЦА: СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ И УКРАИНЫ

Алла ОЛЕЙНИК,

кандидат юридических наук, доцент кафедры
государственно-правовых и уголовно-правовых дисциплин
Донецкого университета экономики и права

Summary

Legal nature of the duty for taxes and fees payment has been investigated on the basis of analysis of the Fundamental Law of Ukraine and Russian Federation. Subject to the provisions of the Tax Code of Ukraine and Russian Federation examines the nature of the obligation to pay taxes. To achieve set goal and performance of tasks of the research in the article are used the following methods: 1) comparative; 2) logical; 3) the method of analysis. It has been proposed further improvements in the legal national tax legislation.

Key words: taxpayer, obligation to pay taxes, obligation, liability, constitutional duty, constitutional norm.

Аннотация

Исследована правовая природа обязанности по уплате налогов и сборов на основе анализа Основного Закона Украины и Российской Федерации. С учетом положений Налогового кодекса Украины и Российской Федерации проанализирована природа обязанности по уплате налогов. Акцентируется внимание на содержании категории «налоговая обязанность», в частности на проблеме ее соотношения с понятием «налоговое обязательство». Для достижения поставленной цели и выполнения задач исследования в статье использованы следующие методы: 1) сравнительный; 2) логический; 3) анализа. Предложено дальнейшее усовершенствование правового национального налогового законодательства.

Ключевые слова: налогоплательщик, обязанность по уплате налогов, налоговая обязанность, налоговое обязательство, конституционная обязанность, конституционная норма.

Постановка проблемы. На современном этапе Украина ведет активную работу по усовершенствованию нормативно-правового регулирования отношений в сфере укрепления финансовой и бюджетной дисциплины, пополнения доходной части бюджетов всех уровней путем своевременных налоговых поступлений.

Несмотря на существенный уровень усовершенствования налогового законодательства, обусловленный принятием Налогового кодекса Украины, положения последнего требуют дальнейшей доработки в соответствии с международными принципами налогообложения.

Актуальность темы исследования. В Украине на внутрис государственном уровне Указом Президента Украины №128/2013 от 12.03.2013 утвержден Национальный план действий на 2010–2014 гг. «Богатое общество, конкурентоспособная экономика, эффективное государство», целью которой является

адаптация законодательства Украины к законодательству Европейского Союза и Всемирной Торговой Организации, членами которой являются Украина и Российская Федерация [1, с. 700]. Напрашивается вывод, что своевременные и грамотные законодательные преобразования сегодня (в условиях складывающейся экономической ситуации) открывают возможности закрепить благоприятные тенденции в области налогообложения, в том числе исполнения налоговой обязанности в обоих государствах.

На сегодняшний день в Украине отсутствуют специальные комплексные исследования прекращения налоговой обязанности, в том числе по факту смерти физического лица. Отдельные вопросы правового регулирования налоговой обязанности были рассмотрены в трудах ученых Украины и Российской Федерации, среди которых З.Н. Будько, А.В. Брызгалин, Д.В. Виницкий, А.Н. Дуванский, Е.А. Имыкшенина, М.К. Золотарева,



М.В. Карасева, В.В. Кириченко, Ю.А. Крохина, И.И. Кучеров, Н.П. Кучерявенко, О.У. Латыпова, В.В. Лукьянов, А.Р. Олейник, С.Г. Пепеляев, И.Л. Самсин, К.Ю. Тотьев, А.А. Храбров, Н.А. Шевелева и другие.

Однако труды указанных авторов не содержат исследования прекращения налоговой обязанности по факту смерти физического лица (с учетом норм Налогового кодекса Украины) с применением компаративного и сравнительно-правового методов. Изложенное дает основание полагать, что вопрос прекращения налоговой обязанности по факту смерти физического лица является актуальным, своевременным, а его исследование требует дополнительного изучения, как в Украине, так и в Российской Федерации.

Целью статьи является сопоставление законодательных актов, отражающих прекращение налоговой обязанности по факту смерти физического лица в Российской Федерации и Украине, а также разработка предложений для оптимизации норм действующего законодательства.

Для достижения поставленной цели исследования в статье использованы следующие основные методы: 1) компаративный – при обобщении опыта правового регулирования прекращения налоговой обязанности по факту смерти физического лица в Российской Федерации и Украине; 2) логический – для толкования положений законодательства Украины и Российской Федерации, а также теоретических понятий; 3) анализа – при определении значимости оптимизации правового регулирования прекращения налоговой обязанности по факту смерти физического лица в Российской Федерации и Украине.

Изложение основного материала. Ст. 67 Конституции Украины от 28.06.1996 (с изменениями и дополнениями) устанавливает обязанность каждого платить налоги и сборы в порядке и размерах, установленных законом. Одновременно указанная конституционная норма регламентирует, что все граждане ежегодно подают в налоговые инспекции по месту жительства декларации о своем имущественном состоянии и доходах за прошлый год в порядке, установленном законом [2, с. 141].

Аналогичная конституционная норма отражена в Конституции Российской Федерации от 12.12.1993. Так, в соот-

ветствии со ст. 57 Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы [3].

Изложенное выше дает основание для таких выводов: конституционная обязанность платить налоги и сборы в обоих государствах носит всеобщий характер и распространяется на всех независимо от гражданства физических лиц, места и законодательства создания организации (юридических лиц).

Основными нормативно-правовыми актами, регулирующими отношения, возникающие в сфере уплаты налогов и сборов, устанавливающими их перечень, порядок администрирования, права и обязанности налогоплательщиков, компетенцию контролирующих органов, полномочия и обязанности их должностных лиц во время осуществления налогового контроля, являются Налоговый кодекс Российской Федерации от 05.08.2000 №117-ФЗ и Налоговый кодекс Украины от 02.12.2010 №2755-VI. Налоговая обязанность представляет одну из важнейших категорий налогового права обоих государств, относительно которой складывается большинство налоговых правоотношений.

Ст. 3 Налогового кодекса Российской Федерации от 05.08.2000 №117-ФЗ определены основные начала законодательства о налогах и сборах, среди которых и обязанность каждого лица уплачивать законно установленные налоги и сборы. Ст. 44 кодекса регулирует возникновение, изменение и прекращение обязанности по уплате налога или сбора в Российской Федерации. Так, ч. 3 указанной правовой нормы установлены основания для прекращения обязанности по уплате налога и (или) сбора, а именно:

1) уплата налога и (или) сбора налогоплательщиком, плательщиком сбора и (или) участником консолидированной группы налогоплательщиков в случаях, предусмотренных указанным кодексом;

2) смерть физического лица-налогоплательщика или объявление его умершим в порядке, установленном гражданским процессуальным законодательством Российской Федерации. Задолженность по налогам, указанным в этом пункте ст. 15 Налогового Кодекса Российской Федерации, умершего лица либо лица, объявленного умершим, погашается наследниками в пределах стоимости наследственного имущества в

порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации для оплаты наследниками долгов наследодателя;

3) ликвидация организации-налогоплательщика после проведения всех расчетов с бюджетной системой Российской Федерации;

4) возникновение иных обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и сборах связывает прекращение обязанности по уплате соответствующего налога или сбора [4].

В Украине налоговая обязанность – это обязанность налогоплательщика начислить, задекларировать и/или уплатить сумму налога и сбора в порядке и сроки, определенные Налоговым кодексом Украины и законами о вопросах таможенного дела.

Ст. 37 Налогового кодекса Украины от 02.12.2010 №2755-VI регулирует возникновение, изменение и прекращение налоговой обязанности в Украине.

Так, п. 37.3 указанной статьи предусмотрено, что основаниями для прекращения налоговой обязанности, кроме ее исполнения, являются:

1) ликвидация юридического лица (п.п. 37.3.1 НК Украины);

2) смерть физического лица, признание его недееспособным или безвестно отсутствующим (п.п. 37.3.2 НК Украины);

3) утрата лицом признаков плательщика налога, которые определены кодексом (п.п. 37.3.3 НК Украины);

4) отмена налоговой обязанности способом, предусмотренным законодательством (п.п. 37.3.4 НК Украины) [5].

Изложенное дает основание для выводов о наличии, как общих черт, так и принципиальных отличий в правовых нормах Украины и Российской Федерации, регламентирующих прекращение налоговой обязанности.

Налоговая обязанность (как в Российской Федерации, так и в Украине) прекращается в связи с уплатой налога и (или) сбора субъектом налоговой обязанности (исполнение налоговой обязанности).

Налоговая обязанность прекращается в связи с возникновением иных обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и сборах связывает прекращение обязанности по уплате соответствующего налога или сбора в Российской Федерации. Такое основание для прекращения налоговой обязанности в полной мере отражает (предполагает) возможность



утраты лицом признаков плательщика налога, которые определены Налоговым кодексом Украины, и отмену налоговой обязанности способом, предусмотренным законодательством Украины.

Ст. 3 Налогового кодекса Российской Федерации от 05.08.2000 № 117-ФЗ определены основные начала законодательства о налогах и сборах, среди которых – обязанность каждого лица уплачивать законно установленные налоги и сборы.

Как указано выше, в Украине налоговая обязанность – это обязанность налогоплательщика начислить, задекларировать и/или уплатить сумму налога и сбора в порядке и сроки, определенные Налоговым кодексом Украины и законами о вопросах таможенного дела.

Налоговый кодекс Украины в п.п. 14.1.156 п. 14.1 ст. 14 дает определение понятия «налоговое обязательство», регламентируя, что это сумма денежных средств, которую налогоплательщик (в том числе налоговый агент) должен уплатить в соответствующий бюджет как налог или сбор на основании, в порядке и сроки, определенные налоговым законодательством (в том числе денежная сумма, определенная налогоплательщиком в налоговом векселе и не оплаченная в установленный законом срок).

Также законодатель Украины п.п. 14.1.39 п. 14.1 ст. 14 указанного выше нормативно-правового акта определил понятие «денежное обязательство налогоплательщика» как сумму денег, которую налогоплательщик должен уплатить в соответствующий бюджет как налоговое обязательство и/или штрафную (финансовую) санкцию, которая налагается на налогоплательщика в связи с нарушением им требований налогового законодательства и иного законодательства, контроль над соблюдением которого возложен на контролирующие органы, а также санкции за нарушение законодательства в сфере внешнеэкономической деятельности. Сумма согласованного денежного обязательства (с учетом штрафных санкций при их наличии), но не уплаченного налогоплательщиком в установленный срок, а также пеня, начисленная на сумму денежного обязательства, является налоговым долгом в соответствии с п. 14.1.175, п. 14.1 ст. 14 Налогового кодекса Украины от 02.12.2010 № 2755–VI.

Таким образом, из вышеизложенного усматривается, что правовые категории

«налоговое обязательство», «денежное обязательство налогоплательщика» и «налоговый долг» согласно Налоговому кодексу Украины определяются как сумма денег/денежных средств, которую субъект налоговой обязанности должен уплатить в соответствующий бюджет как налог или сбор/налоговое обязательство, которые являются неотъемлемой частью налоговой обязанности (уплатить сумму налога и сбора в порядке и сроки, определенные Налоговым кодексом Украины и законами о вопросах таможенного дела).

Не останавливаясь на детальном анализе соотношения правовых категорий «налоговая обязанность», «налоговое обязательство», «денежное обязательство налогоплательщика» и «налоговый долг» в Украине (для такого анализа необходимо отдельное комплексное исследование), следует перейти к порядку исполнения денежных обязательств физических лиц в случае их смерти или объявления судом умершими.

Так, денежные обязательства физического лица в случае его смерти или объявления судом умершим исполняются его наследниками, которые приняли наследство (кроме государства), в пределах стоимости имущества, которое наследуется, и пропорционально части в наследстве на дату его открытия.

Претензии наследникам предъявляются органами государственной налоговой службы в порядке, установленном гражданским законодательством Украины для предъявления претензий кредиторами наследодателя. После окончания срока принятия наследства денежные обязательства и/или налоговый долг наследодателя становятся денежными обязательствами и/или налоговым долгом наследников.

В течение срока принятия наследства на денежные обязательства и/или налоговый долг наследодателей пеня не насчитывается. В случае перехода наследства к государству денежные обязательства умершего физического лица прекращаются.

Таким образом, несмотря на различие в изложении основания для прекращения налоговой обязанности в Украине и Российской Федерации (по факту смерти физического лица или признания его умершим), задолженность по налогам, указанным в п. 2 ч. 3 ст. 44 Налогового кодекса Российской Федерации от 05.08.2000 № 117-ФЗ, а равно п. 37.3 ст. 37 Налогового кодекса Украины от

02.12.2010 № 2755–VI, умершего лица либо лица, объявленного умершим, погашается наследниками в пределах стоимости наследственного имущества в порядке, установленном гражданским законодательством обоих государств.

Следует отметить некорректность правовой конструкции п.п. 37.3.2 п. 37.3 ст. 37 Налогового кодекса Украины, который предусматривает как основание прекращения налоговой обязанности смерть физического лица, признание его недееспособным или безвестно отсутствующим, но указания об обязанности погашения задолженности по налогам наследниками в пределах стоимости наследственного имущества отсутствуют.

При применении грамматического, логического, систематического и функционального способов толкования норм Налогового кодекса Украины как целостного нормативно-правового акта, сопоставлении соотношения определений его основных категорий следует вывод о том, что в Украине наследники умершего лица либо лица, объявленного умершим, обязаны погасить задолженность (налоговый долг) умершего субъекта налоговой обязанности.

Однако поскольку это положение прямо не закреплено на нормативно-правовом уровне, возникают проблемные аспекты на стадиях правоприменения и реализации норм права, а равно возникают спорные вопросы между субъектами налоговой обязанности и органами государственной налоговой службы, не подпадающие под правовую категорию «конфликт интересов».

Безусловно, Конституционный Суд Украины имеет право разъяснить (дать официальное толкование) п.п. 37.3.2 п. 37.3 ст. 37 Налогового кодекса Украины от 02.12.2010 № 2755–VI. Но установив, что правовые категории «налоговое обязательство», «денежное обязательство налогоплательщика» и «налоговый долг» согласно Налоговому кодексу Украины определяются как сумма денег/денежных средств, которую субъект налоговой обязанности должен уплатить в соответствующий бюджет как налог или сбор/налоговое обязательство, и как результат – являются неотъемлемой частью «налоговой обязанности» (уплатить сумму налога и сбора в порядке и сроки, определенные Налоговым кодексом Украины и законами о вопросах таможенного дела), Конституционный Суд Украины фактически изменит



определенный предмет регулирования этой правовой нормы и создаст новую правовую норму, выйдя за пределы своей компетенции.

Выводы. На наш взгляд, законодателям Украины необходимо заимствовать позитивный опыт законодателя Российской Федерации и оптимизировать п. п. 37.3.2 п. 37.3 ст. 37 Налогового кодекса Украины от 02.12.2010 № 2755-VI, изложив его в следующей редакции: «Смерть физического лица-налогоплательщика или объявление его умершим в порядке, установленном гражданским процессуальным законодательством Украины. Налоговая обязанность умершего лица либо лица, объявленного умершим, погашается наследниками в пределах стоимости наследственного имущества в порядке, установленном гражданским законодательством Украины для оплаты наследниками долгов наследодателя».

Правильная и более широкая регламентация прекращения налоговой обязанности по факту смерти физического лица является важным элементом предупреждения возникновения дисбаланса частных и публичных интересов, обеспечения их сосуществования и разумного соединения.

Список использованной литературы:

1. О Национальном плане действий на 2013 год относительно внедрения Программы экономических реформ на 2010–2014 г. «Богатое общество, конкурентоспособная экономика, эффективное государство»: Указ Президента Украины от 12.03.2013 №128/2013 // Официальный вестник Украины. – 2013. – № 21. – 700 с.
2. Конституция Украины с изм. и доп.: Закон Украины от 28.06.1996 №254к/96-ВР // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1996. – № 30. – 141 с.
3. Конституции Российской Федерации от 12.12.1993 с изм. и доп. (по состоянию на 30.08.2014) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://constitution.kremlin.ru>.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации от 05.08.2000 №117-ФЗ (по состоянию на 30.08.2014) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://base.garant.ru/10900200>.
5. Налоговый кодекс Украины от 02.12.2010 №2755-VI (по состоянию на 30.08.2014) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-175>.

К ВОПРОСУ О ПРЕКРАЩЕНИИ ПОРУЧИТЕЛЬСТВА В СВЯЗИ С ИЗМЕНЕНИЕМ ОСНОВНОГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

Виктория ОСТАПЕНКО,

аспирант кафедры гражданского права
Киевского национального университета имени Тараса Шевченко

Summary

The article contains complex analysis of general theoretical and practical problems related to the discharge of the surety ship in case of alteration of a principal contract without the consent of the guarantor, which resulted in an increase of surety's liability.

The author considers doctrinal approaches to the issue of the discharge of the surety ship in case of alteration of a principal contract without the consent of the guarantor. The author also examines the provisions of the current legislation and jurisprudence on this matter.

Attention is drawn to such problematic issues as: 1) the question of the form of guarantor's consent; 2) the possibility of obtaining prior consent to any change of a principal contract in the future; 3) the need to obtain guarantor's consent under partial surety ship; 4) determination of the conditions of the principal contract, which effects on the surety's liability.

Key words: surety ship, discharge of a surety ship, responsibility of guarantor, alteration of a principal contract.

Аннотация

В статье приводится анализ теоретических и практических проблем, которые возникают при прекращении поручительства вследствие изменения основного обязательства без согласия поручителя, что повлекло за собой увеличение объема его ответственности.

Основываясь на исследованиях ученых и принимая во внимание сложившуюся судебную практику по указанному вопросу, автором предложены способы решения таких проблемных вопросов как: 1) вопроса формы, в которой должно быть предоставлено согласие поручителя на изменение основного обязательства; 2) возможности получения предварительного согласия на любое изменение основного обязательства в будущем; 3) необходимости получения согласия поручителя при частичном поручительстве; 4) определения условий основного договора, изменение которых приводит к увеличению объема ответственности поручителя.

Ключевые слова: поручительство, прекращение поручительства, объем ответственности поручителя, изменение основного обязательства.

Постановка проблемы. Актуальность темы исследования состоит в возрастании роли поручительства как способа обеспечения исполнения обязательств, а также в увеличении случаев обращения со стороны поручителей с исковыми требованиями о признании прекратившимися договоров поручительства.

Фундаментальные исследования поручительства как одного из способов обеспечения исполнения обязательств проводились в разное время многими учеными, среди которых можно отметить: Д.И. Мейера, К.П. Победоносцева, И.И. Пучковскую, Г.Ф. Шершеневича и других. В тоже время единственными комплексными исследованиями института поручительства в праве Украины остаются диссертационные исследования

П.М. Федосеева и О.В. Михальнюк. Однако даже указанные научные работы не отражают весь спектр проблемных вопросов, связанных с применением на практике норм, которые касаются вопроса прекращения поручительства.

Цель статьи заключается в установлении проблемных вопросов, которые не могут быть решены на основании положений действующего законодательства, а также вопросов, которые решаются на практике неоднозначно в силу отсутствия четкого нормативного регулирования; определении способов решения указанных проблемных вопросов, а также внесении действенных предложений к положениям действующего законодательства, направленных на усовершенствование регламентации вопроса прекращения поручительства, в частности на основании изменения