



Д.Н. РЕВА

Национальная юридическая академия Украины им. Ярослава Мудрого

УДК 343.359.2:347.131

КОНТРОЛЬНО-НАЛОГОВЫЕ ПРАВООТНОШЕНИЯ И ЮРИДИЧЕСКИЕ ФАКТЫ

Рассмотрены вопросы разработки юридических фактов, с которыми сопряжено возникновение, изменение и прекращение контрольно-налоговых правоотношений.

Контрольно-налоговые правоотношения представляют собой достаточно динамическое явление, поскольку возникают, изменяются, прекращаются, так как связаны с реальными жизненными обстоятельствами, т.е. юридическими фактами. Вот почему практическим работникам налоговых органов необходимы точные знания о юридических фактах, их особенностях, разновидностях, составе [1, с.166-167].

В теории права под юридическими фактами понимаются конкретные социальные обстоятельства (события и действия), вызывающие в соответствии с нормами права наступление определенных правовых последствий - возникновение, изменение или прекращение правовых отношений [2, с.281]. Указанные факты принято называть юридическими, поскольку они предусмотрены в нормах права. Как справедливо отмечали В.М. Горшенев и И.Б. Шахов, конкретное жизненное обстоятельство может быть представлено в виде юридического факта, если оно предусмотрено нормой права (обычно такое указание содержится в гипотезе правовой нормы) [3, с.129]. Кроме того, факты называются юридическими и потому, что совместно с нормами права определяют конкретное содержание взаимных прав и обязанностей сторон.

Вместе с тем, юридические факты, вызывающие возникновение, изменение и прекращение контрольно-налоговых правоотношений, имеют следующие особенности:

1. Они должны быть зафиксированы в установленной действующим законодательством процедурной форме. Т.е. юридические факты, вызывающие возникновение, изменение и прекращение контрольно-налоговых правоотношений, имеют правовое значение лишь в том случае, если они надлежащим образом оформлены и удостоверены.

2. Юридические факты, порождающие конкретные контрольно-налоговые правоотношения, как правило, не единичны, а выступают в виде фактического (юридического) состава, представляющего собой систему юридических фактов, необходимых для наступления правовых

последствий - возникновения, изменения, прекращения одного контрольно-налогового правоотношения [1, с.178-179; 3, с.129].

Например, для возникновения контрольно-налогового правоотношения по поводу проведения плановой выездной проверки необходимо, чтобы ее проведение было предусмотрено в плане работы контролирующего органа, руководитель соответствующего контролирующего органа принял письменное решение о ее проведении, за десять календарных дней до проведения проверки было направлено контролируруемому субъекту письменное уведомление с указанием даты ее проведения. Кроме того, необходимо, чтобы с момента проведения предыдущей плановой выездной проверки прошел не менее, чем 1 календарный год.

3. По своей правовой природе фактический состав, который требуется для возникновения контрольно-налогового правоотношения, двойственен. Наряду с собственно юридическими фактами, т.е. юридическими фактами в том общепринятом значении, которое было приведено нами выше, в него включается и собственно налоговое правоотношение, опосредующее движение денежных средств в форме налоговых платежей от налогоплательщика в государственную казну. Данное утверждение основывается на теоретических выводах, ранее сделанных отдельными учеными, а также учитывает те особенности, которые присущи контрольно-налоговому правоотношению.

Так, В.М. Горшенев и И.Б. Шахов справедливо отмечали, что роль своеобразного юридического факта при возникновении контрольного правоотношения выполняет соответствующее материальное правоотношение. Как пишет В.Б. Исаков, в форме правоотношений выступают важнейшие, наиболее значимые, существенные связи. Поэтому нет ничего удивительного в том, что право использует в качестве юридических фактов такой элемент реальности, как правовые отношения [2, с.288].

Следует учитывать, что одной из особенностей контрольно-налогового правоотношения является его произ-

водный, вторичный характер, поскольку контрольно-налоговое правоотношение возникает в связи и по поводу соответствующего собственно налогового правоотношения, посредством развития которого государственная казна получает необходимые для реализации государственных задач и функций финансовые ресурсы. Однако, ввиду того, что в собственно налоговых правоотношениях участвуют субъекты нередко с несовпадающими интересами, государственная казна не всегда пополняется такими ресурсами своевременно и в полном объеме. Именно в целях предупреждения каких-либо препятствий в развитии собственно налоговых правоотношений, в которых участвуют субъекты нередко с несовпадающими интересами, обеспечения упорядоченности и стабильности такого развития и возникают контрольно-налоговые правоотношения.

В этой связи одной из особенностей рассматриваемой совокупности юридических фактов является то, что определяющее значение в ней приобретают такие юридические факты, которые формируются в собственно налоговых правоотношениях. Именно они выступают динамической основой контрольно-налогового правоотношения. Собственно налоговое правоотношение проявляется в качестве определяющего и интегрирующего обстоятельства для различных юридических фактов, в сочетании с которыми дает ход последующему развитию контрольно-налогового правоотношения.

Важнейшим компонентом среди юридических фактов, необходимых для возникновения, изменения или прекращения контрольно-налоговых правоотношений, являются юридические действия. Контрольно-налоговые действия занимают среди юридических фактов центральное место, это основные и необходимые юридические факты. Так, возникновение контрольно-налогового правоотношения всегда связывается с действиями лица. Кроме функции обеспечения возникновения, изменения и прекращения контрольно-налоговых правоотношений, они являются гарантией законности проводимого налогового контроля. В частности, законный выход на проверку, изъятие документов и другие действия определяют правомерность осуществления большинства последующих действий в сфере налогового контроля.

К примеру, волевые действия налогового органа соответствующего уровня на проведение повторной проверки налогоплательщика (п.4 Указа Президента Украины «О некоторых мерах по дерегулированию предпринимательской деятельности» [4]) или самого налогоплательщика (п.15 этого же Указа) выступают основанием для возникновения контрольно-налоговых правоотношений по поводу проведения соответствующего вида проверки. Причем, в первом случае проведение повторной проверки будет связано еще и с распоряжением руководителя соответствующего налогового органа о проведении служебного расследования или с постановлением о возбуждении уголовного дела в отношении должностных лиц, ранее проводивших плановую или внеплановую

проверку налогоплательщика, или с приказом Председателя ГНА Украины о проведении повторной проверки. А для проведения проверки по инициативе самого налогоплательщика необходимо его письменное заявление и соответствующее решение руководителя налогового органа на ее проведение.

Среди юридических фактов, необходимых для возникновения, изменения и прекращения контрольно-налоговых правоотношений, особое место занимают юридические события. Юридические события - это фактические обстоятельства, которые в отличие от юридических действий не зависят от воли людей [5, с.357]. Роль юридических событий в динамике контрольно-налоговых правоотношений не стоит преувеличивать, равно, как и преуменьшать. Природа их такова, что события могут служить только поводом к совершению действий лиц, участвующих в налоговом контроле. Они обладают зависимым, подчиненным характером по отношению к действиям [3, с.129]. Юридические события порождают контрольно-правовые последствия в совокупности с действиями в пределах единых фактических составов.

Так, контрольно-налоговое правоотношение по поводу осуществления внеплановой проверки налогоплательщика возникает при проведении его реорганизации (ликвидации) (п.п. «е» п.3 Указа [4]). Введение хозяйственным судом моратория на удовлетворение требований кредиторов в отношении налогоплательщика-должника, приостанавливает развитие контрольно-налоговых правоотношений по поводу погашения взыскания его налоговых обязательств, а также начисление штрафных (финансовых) санкций и пени (ст.12 Закона Украины «О восстановлении платежеспособности должника или признании его банкротом» [6]); п.7.8 ст.7 Закона Украины «О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами» [7]).

Достаточно распространенной категорией юридических фактов являются сроки. Здесь следует полностью согласиться с В.М. Горшеневым и И.Б. Шаховым, которые относят сроки к группе фактов-событий. Сроки - это особая разновидность юридических фактов, которые, так же как и события, могут выступать только как элементы фактического состава. Истечение сроков обычно влечет наступление существенных правовых последствий для развития контрольно-налоговых правоотношений.

Так, в случае, если в течение 1095 дней со дня, следующего за последним днем предельного срока представления налоговой декларации, а в случае, когда такая налоговая декларация была предоставлена позже, - за днем ее фактического представления, налоговый орган не определяет сумму налоговых обязательств налогоплательщика в случаях, определенных упомянутым Законом Украины [7], такой налогоплательщик считается свободным от такого налогового обязательства на основании его п.п.15.1.1 п.15.1 ст.15.

Следующим компонентом среди юридических фактов, обуславливающих возникновение, изменение или прекращение контрольно-налоговых правоотношений, являются юридические состояния, под которыми в теории права принято понимать обстоятельства, существующие длительное время, непрерывно или периодически порождающие юридические последствия [1, с.177]. Для контрольно-налогового правоотношения юридические состояния сами по себе не имеют юридического значения, а выступают в совокупности с другими юридическими фактами. Разделяя позицию В.М. Горшенева и И.Б. Шахова, отметим, что для контрольно-налоговых правоотношений юридические состояния имеют определяющее значение при установлении конкретного статуса участников данного правоотношения.

Например, как известно, в настоящее время низший уровень системы органов государственной налоговой службы представлен государственными налоговыми инспекциями в районах, городах (кроме города Киева и Севастополя), районах в городах, межрайонными и объединенными государственными налоговыми инспекциями. Именно указанные налоговые органы в силу ст.10 Закона Украины «О государственной налоговой службе в Украине» 1990 года [8] являются участниками контрольно-налоговых правоотношений по поводу учета хозяйствующих субъектов в качестве налогоплательщиков. Вышестоящие налоговые органы не выступают участниками указанных контрольно-налоговых правоотношений. В свою очередь, налоговые инспекции вступают в контрольно-налоговые правоотношения по поводу учета в качестве налогоплательщиков тех хозяйствующих субъектов, местонахождение (юридический адрес) которых соответствует административному району налоговой инспекции. Исключения составляют крупные налогоплательщики в г. Киеве, Донецке, Днепрпетровске, Запорожье, Луганске, Одессе и Харькове, состоящие на учете в специализированных государственных налоговых инспекциях по работе с крупными плательщиками налогов в соответствующих городах.

Основным элементом фактического состава контрольно-налогового правоотношения, с которым связано возникновение, изменение и прекращение контрольно-налоговых правоотношений, выступает юридический акт.

Если обратиться к упомянутому Закону Украины «О государственной налоговой службе в Украине», то нетрудно заметить, что его предписания очерчивают общие контуры правового статуса органов государственной налоговой службы. Однако, реализация таких предписаний зачастую невозможна без дополнительной их конкретизации. В результате, к настоящему времени разработаны акты нормативного и ненормативного характера, с помощью которых обеспечивается последующая реализация положений как вышеуказанного закона, так и других законодательных актов, регламентирующих отдельные стороны правового статуса налоговых органов, в

частности, положений Закона Украины «О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами».

К примеру, порядок проведения налоговыми органами проверок налогоплательщиков определяется Указом Президента Украины «О некоторых мерах по дерегулированию предпринимательской деятельности», Порядком координации проведения плановых выездных проверок финансово-хозяйственной деятельности субъектов предпринимательской деятельности контролирующими органами, утвержденным Постановлением Кабинета Министров Украины в 1999 году [9], Методикой определения сумм налоговых обязательств по косвенным методам, утвержденной Постановлением Кабинета Министров Украины в 2002 году [10], Порядком оформления результатов документальных проверок относительно соблюдения налогового и валютного законодательства субъектами предпринимательской деятельности – юридическими лицами, их филиалами, отделениями и другими обособленными подразделениями, утвержденным Приказом Государственной налоговой администрации Украины в 2002 году [11] и др.

В последующем, положения указанных нормативных актов находят свою конкретизацию в Порядке взаимодействия между подразделениями органов государственной налоговой службы Украины при организации документальных проверок юридических лиц (Приказ Государственной налоговой администрации Украины от 04.06.2002 г.) [12], Методических рекомендациях определения сумм налоговых обязательств по косвенным методам (приказ Государственной налоговой администрации Украины от 05.07.2002 г.) [13], других методических рекомендациях, указаниях и т.п.

Отнесение нормативных актов и, соответственно, норм права не к юридическим фактам возникновения, изменения и прекращения правоотношений, а лишь к их (юридических фактов) предпосылкам является утвердившейся в юридической литературе точкой зрения. Основным же элементом фактического состава контрольно-налогового правоотношения, с которым связано возникновение, изменение и прекращение контрольно-налоговых правоотношений, выступает акт ненормативного характера, именуемый в литературе как индивидуальный акт. Это правомерное действие, с которым нормы права связывают юридические последствия в силу волевой направленности данного действия на эти последствия [1, с.170].

Следует отметить, что индивидуальный акт занимает особое главенствующее место среди юридических фактов, с которыми связано возникновение, изменение или прекращение контрольно-налоговых правоотношений. Юридические действия и контрольно-налоговые отношения могут повлечь юридические последствия только после соответствующего оформления в акте. Подтверждением этому может служить анализ правовых норм, которые всегда требуют, чтобы любое контрольное дей-

стве было оформлено соответствующим актом

Индивидуальные акты подчеркивают формально-юридический аспект контрольно-налогового правоотношения. Они выполняют роль важного средства, с помощью которого нормативные предписания общего характера переводятся в конкретные контрольно-налоговые правоотношения, что способствует оптимальной реализации предписаний, заложенных в правовой норме, в поведении участников данных отношений. С их помощью конкретизируются, в частности, субъекты, объекты контрольно-налогового правоотношения, права и обязанности его сторон и др.

Сущность индивидуальных актов сводится, прежде всего, к тому, что в них оформляется властное волеизъявление контролирующих субъектов. Поэтому, они должны отвечать строго установленным требованиям, закрепленным в соответствующих нормативных актах: быть законными и обоснованными, содержать четкое и ясное, грамотное изложение сведений и т.д. Такими, наиболее общими требованиями являются: соответствие акта тому закону, которым предусмотрено его составление, как по наименованию и форме, так и по содержанию; соответствие акта по своему содержанию фактическим обстоятельствам, установленным соответствующими материалами; логичность, краткость, грамотность и ясность. Что касается времени их действия, то, как правило, они рассчитаны на однократное применение.

Среди индивидуальных актов, порождающих, изменяющих или прекращающих контрольно-налоговые правоотношения следует, на наш взгляд, выделять правоприменительные и иные акты-документы, так как не вся властная деятельность, осуществляемая в рамках налогового контроля, является применением норм права.

Правоприменительный акт представляет собой документ индивидуально определенного характера, с помощью которого общее правило, сформулированное в правовой норме, переводится в конкретное предписание. Тем самым, права и обязанности, не получившие в норме права исчерпывающей регламентации, переводятся в субъективные права и обязанности участников контрольно-налоговых правоотношений. Как отмечает С.С. Алексеев, они выполняют функцию индивидуального поднормативного регулирования [1, с.165]. Примерами правоприменительных актов могут служить: удостоверение на проверку, постановление о проведении изъятия документов, акт проверки, налоговое уведомление (налоговое уведомление-решение), налоговое требование и др. В нормах действующего законодательства достаточно подробно указываются те требования, которые предъявляются к форме и содержанию таких актов.

Иными актами-документами являются другие волеизъявления, вызывающие правовые последствия, а точнее, акты, в которых реализуются предписания, закрепляющие отдельные полномочия контролирующих органов, и оформляются иные действия, не связанные с применением норм права. В качестве примеров этой разно-

видности документов следует указать на планы проверок, приложения к актам проверок, запросы (например, запрос на проведение встречной проверки), различные заявления налогоплательщиков и другие документы.

Индивидуальный акт – не рядовой элемент фактического состава. Он как бы аккумулирует юридическое содержание последнего, подводит итог его развитию. Не случайно, в большинстве случаев индивидуальный акт предусмотрен в качестве завершающего элемента всей системы юридических фактов, необходимых для возникновения, изменения, прекращения контрольно-налогового правоотношения.

Таким образом, в динамике контрольно-налогового правоотношения различные юридические факты играют не одинаковую роль. Возникновение или предположение о возникновении собственно налогового правоотношения является исходным юридическим фактом в фактическом составе. Главное значение имеют юридические действия. Юридические события, состояние и сроки имеют подчиненное значение. Итоговым юридическим фактом является акт-документ.

ЛИТЕРАТУРА

1. Алексеев С.С. Общая теория права: В 2-х т. -Т.2. -М.: Юрид. лит., 1982. -360 с.
2. Общая теория государства и права: Академический курс в двух томах. -Т.2. Теория права /Отв. ред. М.Н. Марченко. -М.: Зерцало, ТЕИС, 1998. -408 с.
3. Горшенев В.М., Шахов И.Б. Контроль как правовая форма деятельности. -М.: Юрид. лит., 1987. -176 с.
4. Указ Президента Украины «О некоторых мерах по дерегулированию предпринимательской деятельности» от 23.07.1998 г., № 817/98 // Офіційний вісник України – 1998. -№ 30. -Ст.1119.
5. Алексеев С.С. Проблемы теории права. -Свердловск, 1972. -Т.1.
6. Закон Украины «О восстановлении платежеспособности должника или признании его банкротом» от 14.05 1992 г., № 2343-ХІІ // ВВР України. -1992. -№ 31. -Ст.440.
7. Закон Украины «О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами» от 21.12.2000 г., № 2181-ІІІ // ВВР України. -2001. -№ 10. -Ст.44.
8. Закон Украины «О государственной налоговой службе в Украине» от 04.12.1990 г., № 509-ХІІ // ВВР України. -1991. -№ 6. -Ст.37.
9. Постановление Кабинета Министров Украины «О порядке координации проведения плановых выездных проверок финансово-хозяйственной деятельности субъектов предпринимательской деятельности контролирующими органами» от 29.01.1999 г., № 112 // Офіційний вісник України. -1999. -№ 5. -Ст.168.
10. Постановление Кабинета Министров Украины «Об утверждении Методики определения сумм налого-

вых обязательств по косвенным методам» от 27.05.2002 г., № 697 // Офіційний вісник України. –2002. –№ 22. – Ст.1066.

11. Приказ Государственной налоговой администрации Украины «Об утверждении Порядка оформления результатов документальных проверок относительно соблюдения налогового и валютного законодательства субъектами предпринимательской деятельности – юридическими лицами, их филиалами, отделениями и другими обособленными подразделениями» от 16.09.2002 г., № 429, зарегистрирован в Министерстве юстиции Украины 29.12.2002 г., № 1023/7311 // Офіційний вісник України. –2003. –№ 1. –Ст.38.

12. Приказ Государственной налоговой администрации Украины «О взаимодействии между подразделениями органов государственной налоговой службы Украины при организации документальных проверок юридических лиц» от 04.06.2002 г., № 263 // Налоги и бухгалтерский учет. –2002. –№ 65. –С.5-16.

13. Приказ Государственной налоговой администрации Украины «Методические рекомендации определения сумм налоговых обязательств по косвенным методам» от 05.07.2002 г., № 312/ДСК // Бухгалтерия. Налоги. Бизнес. –2002. –№ 36/1-2. –С.9-42.

Поступила в редколлегию 24.10.2003

РЕВА Д.Н. КОНТРОЛЬНО-ПОДАТКОВІ ПРАВОВІДНОСИНИ І ЮРИДИЧНІ ФАКТИ

Розглянуто питання розробки юридичних фактів, з якими сполучене виникнення, зміна і припинення контрольно-податкових правовідносин.

REVA D.N. CONTROL-TAX LEGAL RELATIONS AND THE LEGAL FACTS

Questions of development of the legal facts to which occurrence is connected, change and the termination of control and tax legal relations are considered.

УДК (094.4)[343.10:616.082](477)

В.В. РОЖНОВА

Київський інститут внутрішніх справ при Національній академії внутрішніх справ України

ПОМІЩЕННЯ ОСОБИ У МЕДИЧНИЙ ЗАКЛАД: ПРОПОЗИЦІЇ ДО НОВОГО КПК УКРАЇНИ

Розглянуті окремі питання підстав і процесуального порядку поміщення особи у медичний заклад для проведення стаціонарного експертного дослідження; обґрунтовано медичний характер щодо способу експертизи і юридичний характер питання щодо підстав поміщення особи у медичний заклад; до нового КПК України запропоновано норму, що передбачає підстави і процесуальний порядок направлення обвинуваченого на стаціонарну експертизу.

Насамперед слід сказати, що на практиці мають місце факти, коли на стадії досудового розслідування не призначаються експертизи за наявності у справі всіх підстав для цього, і навіть за умови обов'язкового їх призначення відповідно до ст.76 КПК України. Про поширення такої практики свідчить, зокрема, те, що у 2002 році з 2438 призначених судами експертиз 1157, або майже половина (47,5%), згідно з вимогами зазначеної статті повинні були призначатися під час досудового слідства.

Така ситуація безумовно негативно впливає на якість проведення досудового розслідування. У тих випадках, коли висновки експертизи суттєво впливають на кваліфікацію діяння або тягнуть зміну обвинувачення на більш тяжке чи таке, що істотно відрізняється за фактичними обставинами від пред'явленого, суди повертають справи на додаткове розслідування з мотивів неповноти досудового слідства. Протягом десяти місяців 2001 року загальними судами у зв'язку з необхідністю проведення судових експертиз було повернуто на додаткове розслідування

1484 справи, у тому числі 573 - щодо 616 підслідних, які трималися під вартою.

У переважній більшості випадків суди змушені були усувати недоліки слідства і, не повертаючи справ на додаткове розслідування, самі призначали необхідні у справах експертизи, що спричиняло тяганину під час їх розгляду. Як показало узагальнення, найчастіше суди призначали судово-медичні та судово-психіатричні експертизи. Так, протягом 2000 року суди призначили 1304 судово-медичні експертизи, або 53,5% від їх загального числа [1, с.29-30].

Наведені дані свідчать про те, що практичні працівники органів досудового слідства не досить чітко розуміють і правильно застосовують процесуальні норми, які регулюють процесуальні підстави і порядок призначення судово-медичної і судово-психіатричної експертизи.

Такі експертизи можуть бути проведені заочно, амбулаторно і стаціонарно. При призначенні проведення експертиз у медичних установах важливе значення має пра-