



ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ ЮРИДИЧНИХ ФАКТІВ ЯК ПІДСТАВИ ВИНИКНЕННЯ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН

Хатнюк Наталія Сергіївна - кандидат юридичних наук, доцент, доцент кафедри фінансового права юридичного факультету ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана»

УДК 347.73

У науковій статті автор звертає увагу на дослідження сутності природи юридичних фактів як засадничої правової категорії податкового права, аналізує загальні та особливі ознаки юридичних фактів, які спричиняють рух податкових правовідносин, розкриває доктринальні підходи до визначення поняття юридичних фактів у різних галузях правової науки та пропонує уніфіковане визначення поняття юридичних фактів як підстави виникнення податкових правовідносин, що позитивно вплине на теорію та практику їх правового регулювання в Україні.

Ключові слова: юридичні факти, загальні та спеціальні ознаки юридичних фактів, підстави виникнення податкових правовідносин, юридичні факти як підстава виникнення податкових правовідносин.

В статье автор обращает внимание на исследование сущности природы юридических фактов как фундаментальной правовой категории налогового права, анализирует общие и особенные признаки юридических фактов, которые вызывают движение налоговых правоотношений, раскрывает доктринальные подходы к определению понятия юридических фактов в разных областях правовой науки и предлагает унифицированное определение понятия юридических фактов как основания возникновения налоговых правоотношений, что положительно повлияет на теорию и практику их правового регулирования в Украине.

Ключевые слова: юридические факты, общие и специальные признаки юридических фактов, основания возникновения налоговых правоотношений, юридические факты, как основание возникновения налоговых правоотношений.

In the scientific article an author pays regard to research of essence of nature of legal facts as a fundamental of legal category of tax law, analyses the general and special signs of legal facts, which cause motion of tax legal relationships, exposes the doctrine going near the decision of concept of legal facts in the different areas of legal science and the compatible decision of concept of legal facts as grounds of origin of tax legal relationships offers, that positively will influence on a theory and practice of them legal adjusting in Ukraine.

Keywords: legal facts, general and special signs of legal facts, foundation of origin of tax legal relationships, legal facts, as foundation of origin of tax legal relationships.

Постановка наукової проблеми. Складність правової природи юридичних фактів як підстави виникнення податкових правовідносин породжувала неоднозначності в їх тлумаченні та проблеми в їх правозастосуванні. Як наслідок, недостатня розробленість цієї правової категорії у

сучасній податковій науці та її новизна для національного податкового права вказують на гостру необхідність теоретичного дослідження цієї проблеми. Слід звернути увагу, що актуальність обраної проблематики підсилюється тим, що податкове право стоїть на порозі кардинальних змін податкового

законодавства, а саме нової кодифікації уніфікованої до європейських стандартів, яка повинна окреслити всі характерні ознаки юридичних фактів як засадничої підстави виникнення податкових правовідносин. Вищенаведене й зумовлює обраний напрямок наукової розвідки.

Стан наукового дослідження. Юридичні факти в теорії податкового права є основними підставами виникнення, зміни і припинення податкових правовідносин. Проблеми юридичних фактів є достатньо опрацьованими як у більшості галузевих юридичних наук, так і в теорії фінансового права, але разом із тим існують різні підходи до визначення поняття юридичних фактів саме у податковому праві й їх ознак, що потребують подальшого вивчення та обумовлюють актуальність даного наукового дослідження.

Вивченню підстав виникнення податкових правовідносин присвячені численні наукові дослідження вітчизняних правників, зокрема, А. Бризгаліна, А. Бурдакової, Л. Воронової, М. Кучерявенка, І. Лук'яненко, О. Орлюк, К.Павлюка, Ю. Пасічника, П. Пацурківського та інших. Питання визначення сутності юридичних фактів у різних галузях права вивчали такі науковці як: С.Алексєєв, Є. Васьковський, В. Ісаков, О. Красавчиков, М. Коркунов, Ю.Толстой, Г. Шершеневич, Р. Халфіна. У науці податкового права окремих аспектів юридичних фактів торкалися у своїх працях Л. Воронова, М.Кучерявенко, Н. Хімічева, В. Чернадчук та ін.

Більшість наукових праць мають здебільшого теоретичний характер, але залишаються недостатньо дослідженими питання порівняння природи та критеріїв визначення юридичних фактів у різних галузях права, що є важливим для окреслення змісту та значення юридичних фактів у розвитку податкових правовідносин у сучасних умовах. Окремої уваги заслуговує питання щодо необхідності порівняльного аналізу природи юридичних фактів у цивільному, господарському та податковому праві.

Мета наукової праці полягає в тому, аби з огляду на доктринальні підходи до визначення поняття юридичних фактів у галузевих

правових науках, окреслити теорії та розкрити природу юридичних фактів як засадничої підстави виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин, яка полягає не лише у визначенні поняття, але й в аналізі загальних та особливих ознак юридичних фактів, що дозволяє детальніше охарактеризувати цю категорію податкового права.

Основний зміст. Правовідносини виникають, змінюються і припиняються, їх зміст реалізується для досягнення поставлених учасниками цілей. Уся ця динаміка правових відносин нерозривно пов'язана з настанням різних фактів, що мають юридичне значення. У правовій науці та практиці такі факти дістали назву юридичних фактів. Для з'ясування впливу юридичних фактів на розвиток податкових правовідносин та більш чіткої характеристики їх природи у податковому праві необхідно розмежувати зміст цивільних, господарських та податкових правовідносин, визначити підстави виникнення цивільних, господарських та податкових зобов'язань, розкрити поняття юридичних фактів, їх загальні та спеціальні ознаки у податковому праві.

Опираючись на існуючі у правовій науці визначення цивільних, господарських та податкових правовідносин, ми пропонуємо узагальнити та сформулювати їх наступні визначення:

- *господарські правовідносини* – це різновид суспільних відносин, які регулюються нормами цивільного та господарського права, виникають на підставі юридичних фактів між господарюючими суб'єктами, а саме: юридичними особами, фізичними особами-підприємцями, органами державної влади та органами місцевого самоврядування щодо виробництва, реалізації та виконання робіт, надання послуг, управління та організації господарською діяльністю [1; 2; 3]. Зв'язок між суб'єктами та іншими учасниками господарських відносин здійснюється у формі господарських зобов'язань, яким присвячений цілий розділ IV Господарського кодексу України «Господарські зобов'язання»;

- *цивільні правовідносини* – це різновид суспільних відносин, які регулюють-

ся нормами цивільного права, виникають на підставі юридичних фактів між юридичними, фізичними особами, органами державної влади, місцевого самоврядування та територіальними громадами, які виступають як юридично рівні суб'єкти, що в організаційно-правовому та майновому сенсі, відокремлені один від одного, з приводу набуття нематеріальних і матеріальних благ, які становлять інтерес для окремої особи, а їх учасники виступають носіями цивільних прав та обов'язків [4; 5]. Правове регулювання цивільних правовідносин передбачено у Главі 1 ст.1 Цивільного кодексу України;

- *податкові правовідносини* – це різновид суспільних відносин, які регулюються нормами податкового законодавства та виникають на підставі юридичних фактів у процесі взаємодії платників податків (фізичні та юридичні особи) з органами державної влади та місцевого самоврядування з приводу встановлення, зміни та стягнення з платників податків частини їхніх доходів у вигляді податків і зборів до відповідних бюджетів, а також під час здійснення податкового контролю, оскарження актів податкових органів, дій та бездіяльності їх посадових осіб і притягнення до відповідальності за податкове правопорушення [6; 7; 8; 9].

Таким чином, цивільні, господарські та податкові правовідносини, як і зобов'язання, виникають на підставі юридичних фактів, але відрізняються за галузевим характером відносин, суб'єктним складом та предметом правовідносин, а також механізмом правового регулювання.

Підстави виникнення як господарських, так і цивільних прав та обов'язків передбачені статтею 11 ЦК України, яка визначає такі підстави як: 1) дії осіб, що передбачені законодавством; 2) дії, які не передбачені законодавством, але за аналогією породжують права та обов'язки; 3) настання або ненастання певної події у випадках, встановлених нормами законодавства або договором; 4) рішення суду [10].

Найбільш поширеними підставами виникнення прав та обов'язків є юридичні факти, примірний перелік яких міститься у ч. 2 ст. 11 ЦК України до них законодавець відносить: 1) правочини; 2) договори; 3) створення

літературних і художніх творів, винаходів та інших результатів інтелектуальної, творчої діяльності; 4) завдання майнової (матеріальної) та моральної шкоди іншій особі; та 5) інші юридичні факти [10]. Хоча наведений перелік юридичних фактів не є вичерпним, бо юридичним фактом можуть бути певні події або дії, які встановлені законодавством, договором або судовим рішенням.

Підстави виникнення господарських зобов'язань передбачено також статтею 174 ГК України, за якою вони можуть виникати: 1) безпосередньо із норм законодавства, що регулюють господарську діяльність; 2) із актів управління господарською діяльністю (у т. ч. прийняття рішення про створення суб'єкта господарювання, його реєстрації чи відмові в ній, виданні чи анулюванні ліцензій); 3) із господарських договорів; 4) інших договорів, передбачених законом, а також з договорів, не передбачених законом, але таких, які йому не суперечать; 5) інших правочинів, що не суперечать законові; 6) внаслідок заподіяння шкоди суб'єкту або суб'єктом господарювання; 7) придбання або збереження майна суб'єкта або суб'єктом господарювання за рахунок іншої особи без достатніх на те підстав; 8) у результаті створення об'єктів інтелектуальної власності та інших дій суб'єктів; 9) внаслідок подій, з якими закон пов'язує настання правових наслідків у сфері господарювання; 10) на підставі рішення суду (наприклад, суд зобов'язує чинити певні дії, спрямовані на відновлення становища сторін зобов'язання, яке було до порушення стороною свого обов'язку) [11].

Підстави для виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку, порядок і умови його виконання встановлюються ст. 37 ПК України або законами з питань митної справи. Податковий обов'язок виникає у платника податку з моменту настання обставин, з якими ПК України та закони з питань митної справи пов'язує сплату ним податку [12].

Характеризуючи *підстави виникнення податкових правовідносин*, пропонуємо акцентувати увагу на: 1) *юридичних фактах* – життєві обставини, настання яких призводить до появи певних правових наслідків. Юридичні факти

у податковому праві реалізують можливість руху податкових правовідносин, тобто виступають правовим фундаментом розвитку конкретних правовідносин, перетворюють законодавчо закріплену можливість у дійсність; 2) *нормах законодавства*. Податкове законодавство окреслює юридичні підстави виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин; 3) *правосуб'єктності учасників цих правовідносин* – обсяг правосуб'єктності як юридичних, так і фізичних осіб. Податкова правосуб'єктність створює лише юридичну можливість у суб'єктів правовідносин мати податкові права та обов'язки.

Положення норм податкового законодавства визначають юридичні факти по-різному, зокрема, як: – виникнення грошового зобов'язання (п.54.2 ст. 54 ПК України); – обов'язкові умови для здійснення повернення сум грошового зобов'язання (п. 43.3 ст. 43 ПК України); – підстави виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку (п. 37.1 ст. 37 ПК України); – виникнення податкового обов'язку (п.31.1 ст. 31 ПК України); – обставини, з якими Податковий кодекс пов'язує сплату податку (п.37.2 ст. 37 ПК України); – виникнення податкових зобов'язань (п. 14.1.266 ст. 14 ПК України); – будь-яку з подій, що виникла раніше (п. 187.1 ст. 187 ПК України) [12].

Податкове законодавство застосовує різні правові категорії для визначення юридичних фактів, підтверджуючи відсутність уніфікованого визначення поняття юридичного факту у законодавстві. Як бачимо, законодавець визначає, крім юридичних фактів, також такі підстави виникнення прав та обов'язків, як норми законодавства, акти органів державної влади або органів місцевого самоврядування. Отже, цивільні та господарські права та обов'язки аналогічно податковим можуть виникати безпосередньо з актів законодавства, наприклад, безпосередньо із закону виникають права та обов'язки представництва за законом (ст. 242 ЦК України).

Отже, *під підставами виникнення податкових, цивільних та господарських правовідносин* можна розуміти комплекс різноманітних за своїм характером

дій та подій, які зумовлюють розвиток податкового, цивільного та господарського правовідношення.

Юридичні факти як підстави виникнення податкових правовідносин ґрунтовно відрізняються за змістом, за ознаками і характером правових наслідків від юридичних фактів у цивільному та господарському праві, тому вважаємо за необхідне провести порівняння юридичних фактів як підстави виникнення податкових зобов'язань із юридичними фактами як підставами виникнення цивільних та господарських зобов'язань.

Варто звернути увагу на те, що як цивільні, так і господарські права й обов'язки виникають, змінюються та припиняються не лише на підставі норм законодавства, а й внаслідок дій суб'єктів правовідносин, фундаментом правового зв'язку яких є їх договір і виступає для його учасників правилом поведінки. Так, наприклад, обов'язок сплачувати податки хоча і є майновим, але для його реалізації неможливо застосувати норми зобов'язального права. При примусовому виконанні цього обов'язку використовується метод владних приписів, що є нехарактерним як для зобов'язального, так і загалом для цивільного та господарського права, хоча є властивим податковому праву.

Слід зазначити, що доктрина юридичних фактів розроблялася головним чином у межах теорії правовідносин. У той же час, вчення про юридичні факти є невід'ємною складовою галузевих юридичних наук, які традиційно виходять із їх розуміння як конкретних життєвих обставин, з якими норми права пов'язують виникнення, зміну або припинення прав і обов'язків.

Встановлюючи норми права, законодавець повинен визначити юридичні факти, виділити їх із багатьох важливих і другорядних соціальних обставин і правильно відтворити у нормах чинного законодавства. Неточне виділення юридичних фактів, неправильна їхня правова оцінка ведуть до того, що одним обставинам не надається належного значення, інші, навпаки, набувають нехарактерних їм якостей.

Питання визначення правової категорії юридичних фактів серед науковців є

дискусійним. На думку більшості науковців, юридичний факт – це у переважній більшості випадків акт поведінки, який за або поза волею особи приводить у дію механізм правового регулювання. Саме з юридичного факту починається життя правової норми, що реалізується у правовідношенні, перевіряється її реальність та дієвість [13, с.286]. Таким чином, для того щоб суспільні відносини успішно координувались за допомогою правового регулятора – механізм правового регулювання повинен мати підстави для руху. Такими підставами є конкретні обставини дійсності, які отримали у теорії права назву юридичних фактів. Разом із тим суспільні відносини встановлюються не лише як наслідок поведінки суб'єктів права, явища об'єктивної дійсності також ведуть до появи правових відносин у суспільстві, якщо самі ці явища чи наслідки, які настали у їх результаті, змінюють стан членів суспільства таким чином, що він вимагає правового регулювання.

Важливий внесок у розробку теорії юридичних фактів у радянський період зробили науковці різних галузей права. Ю.К. Толстой зазначав, що, на відміну від норми права і правоздатності, юридичний факт виступає як необхідна одинична передумова утворення правовідносин. Юридичні факти – це такі обставини, з наявністю або відсутністю яких норма права пов'язує виникнення, зміну або припинення правовідносин, тобто жодні правовідносини не можуть виникнути безпосередньо із закону [14, с.13]. М.Г. Александров під юридичними фактами пропонував розуміти життєві факти певного виду (або комплекс таких фактів, що називаються складними юридичними складами), з якими право пов'язує або виникнення, або зміну, або припинення суб'єктивних прав та відповідних юридичних обов'язків [15, с.547]. Р.О. Халфіна у монографічному дослідженні, присвяченому правовідносинам, визначала юридичний факт як акт поведінки, який є переважно вольовим актом особи або ж має місце поза її волею і призводить до дії механізм правового регулювання. [13, с.286]. Таким чином, науковець взяла за основу визначення природи юридичних фактів вольовий харак-

тер, що має велике значення, оскільки саме юридичний факт є тим елементом механізму правового регулювання, який приводить в дію норму права. В.Б. Ісаков розумів юридичні факти як конкретні життєві обставини, з якими правові норми пов'язують виникнення, зміну та припинення правовідносин [16, с.10].- О.О. Красавчиков під підставами й передумовами виникнення, зміни і припинення цивільних правовідносин розуміє певний комплекс різних за характером явищ, взаємодія яких тягне за собою рух цивільних правовідносин (прав та обов'язків). Юридичний факт, на його думку, є одиничною основою руху конкретних правовідносин [17, с.50–51, 102].

Щодо розуміння поняття та значення юридичних фактів на сучасному етапі, то воно багато у чому повторює думки, висловлені радянськими вченими. Так, М.М. Марченко зазначає, що юридичні факти – це такі сформульовані у гіпотезах правових норм життєві обставини, з якими закон, правові норми пов'язують, перш за все, настання юридичних наслідків та різноманітних правових відносин. Але з настанням тих або інших фактів пов'язана не лише участь суб'єкта права у правовідносинах, але і саме набуття або виникнення правосуб'єктності. Тому юридичні факти служать підставою не лише виникнення, зміни і припинення конкретних правовідносин. Саме рух останніх є головним, найбільш поширеним наслідком юридичних фактів. [18, с.599]. Конкретизуючи це визначення, Н.М. Оніщенко та О.В. Зайчук запропонували такі ознаки юридичних фактів: а) вони є різними життєвими обставинами, умовами і фактами; б) вони визначаються у нормах права, точніше у гіпотезах; в) слугують неодмінною умовою виникнення, зміни чи припинення правовідносин; г) тягнуть за собою суб'єктивні права і юридичні обов'язки учасників правовідносин; д) забезпечуються державним примусом [19, с.447]. Чувакова А.М. вважає, що юридичні факти є категорією теорії держави і права, проте мають специфіку підстав виникнення (зміни чи припинення) як приватних, так і публічних правовідносин [20, с.17]. Рожкова М.А.

пропонує юридичний факт у цивільному праві визначити як реальну життєву обставину, з правовою формою якої цивільне право зв'язує певні юридичні наслідки і фактичне настання якої спричиняє такі наслідки у сфері цивільних правовідносин, а також до категорії юридичних фактів віднести різного роду життєві обставини, що не впливають безпосередньо на рух цивільного правовідношення, якщо норми права передбачають для такого типу обставин настання яких-небудь наслідків [21, с.8-9].

Доцільно звернути увагу і на наукові дослідження щодо визначення юридичних фактів у галузевих юридичних науках. Зокрема, В.О. Белов вважає, що юридичні факти в цивільному праві – це реальні обставини дійсності, з якими норми права пов'язують юридичні наслідки [22, с.188]. У свою чергу, Т.О. Синцова визначає юридичний факт у конституційному праві як явища реальної дійсності, які приводять норму цієї галузі права в рух, викликають її застосування, реалізацію, перетворюючи суб'єктів конституційного права на суб'єктів конкретних конституційно-правових відносин [23, с.122]. Л.В.Солодовник робить висновок про те, що юридичні факти трудового права – це конкретні обставини реальної дійсності, з якими норми права пов'язують виникнення настання юридичних наслідків, тобто виникнення, зміну, припинення трудових та суміжних з ними правовідносин, встановлення інших правових наслідків [24, с. 11]. Під юридичними фактами в сімейному праві - Н.В.Павловська розуміє реальні життєві обставини, які, відповідно до чинного сімейного законодавства, є підставами для виникнення, зміни та припинення сімейних правовідносин [25, с. 27]. На думку М.І. Поліщука, юридичний факт у кримінально-виконавчому праві – це конкретні життєві обставини, що передбачені нормами права, які за волею суб'єкта або поза його волею приводять в динаміку виправно-трудова правовідносини [26, с.79].

Основи дослідження юридичних фактів у фінансовому праві були закладені деякими вченими-фінансистами. Так, Н.І. Хімічева звертає увагу на те, що виникнення, зміна та припинення фінансових правовідносин відбуваються за наявності чітко визначених у правових

нормах умов [27, с.69–70]. У визначенні юридичних фактів у бюджетному праві В.Д. Чернадчук звертає увагу на те, що юридичні факти не припускають договірних засад у їх визначенні (встановленні). Надання правового значення тим чи іншим обставинам залежить від волі законодавця, а не від учасників правовідносин, хоча без них ці обставини могли б і не настати [28, с.43-47]. В.Г. Баландіна визначає юридичні факти у податковому праві як конкретні обставини реальної дійсності, що визначені у нормах права та з якими пов'язують виникнення, зміну та припинення податкових правовідносин, а також виникнення певних прав та обов'язків у їх суб'єктів [29, с.67]. На думку О.В. Макух, юридичні факти – це конкретні життєві обставини, з настанням яких норми фінансового права пов'язують виникнення, зміну та припинення фінансових правовідносин, а також корегують певним чином ті права та обов'язки учасників публічної фінансової діяльності, що виникають у межах відповідних правовідносин; забезпечують реалізацію прав та обов'язків відповідних суб'єктів у фактичній їх поведінці. Вони виступають безпосередньою юридичною підставою виникнення суб'єктивних прав осіб у конкретних правовідносинах, своєрідним засобом переведення правосуб'єктності у відповідне суб'єктивне право; займають самостійне місце у механізмі правового регулювання, адже забезпечують перехід від державного нормативного регулювання суспільних відносин до індивідуального через передбачені у нормах права суб'єктивні права та кореспондуючі обов'язки [30, с.8-9; 31, с.256].

Аналіз існуючих у правовій доктрині підходів щодо розуміння поняття юридичних фактів свідчить про визначення їх як підстав, умов та реальних обставин виникнення, зміни і припинення правових відносин. Таким чином, можна дійти висновку, що дефініція юридичних фактів як категорії правової дійсності у науці трактується практично однаково. Відмінності цієї дефініції відображають лише особливості юридичних фактів, характерні певним галузям права.

Як категорія соціально-правової дійсності юридичний факт може характеризуватись із матеріальної і формально-юридичної сторони.

Матеріальна складова цього явища передбачає, що юридичний факт – це явище об'єктивної реальності, а формальна складова визначає, що юридичний факт – це не прості життєві явища, а такі, які характеризуються здатністю бути об'єктом юридичної кваліфікації на підставі норм права у процесі дії механізму правового регулювання [27, с.27].

Очевидно, що юридичні факти за своїм змістом є звичайними фактичними обставинами реального життя. Свою визначеність вони набувають саме в результаті закріплення їх у правовому акті як чогось такого, що має значення для правового регулювання, а відтак – вказує на виникнення для учасників відносин суб'єктивних прав та обов'язків. Певну паралель тут можна провести з розмежуванням правовідносин й інших суспільних відносин. Останні тільки у випадку регулювання їх нормами права стають правовідносинами, при цьому не втрачаючи ознак суспільних відносин у цілому. Аналогічно факти реального життя залишаються об'єктивними діями або подіями, але, будучи описаними у правовій нормі, стають юридичними фактами, оскільки набувають місця у механізмі правового регулювання тих чи інших суспільних відносин.

При цьому, варто пам'ятати, що юридичні факти не є єдиною підставою виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин. Для їх виникнення необхідна наявність складного комплексу причинних зв'язків [32, с.455-456]. Ми вже детально зупинилися на тому, що для виникнення податкових правовідносин, крім юридичного факту, необхідна наявність також двох підстав: норми права, яка встановлює ідеальну форму правовідносин, та в положеннях якої містяться вказівки на ці юридичні факти, та податкової правосуб'єктності учасників цих відносин, за відсутності якої жодні права й обов'язки не можуть бути реалізовані.

Втім, за наявності норми права, яка встановлює той чи інший сценарій розвитку податкових правовідносин, юридичний факт є саме тим елементом, який втілює ці приписи в життя. Саме він займає проміжне місце між приписом загальної норми і перетворенням

його в конкретні права та обов'язки суб'єктів правовідносин, наповнює певним реальним змістом закріплені нормою суб'єктивні права та обов'язки. Так, наприклад, відповідно до пп. 16.1.11. п. 16.1 ст. 16 ПК України платники податків зобов'язані повідомляти контролюючі органи про зміну місцезнаходження юридичної особи та зміну місця проживання фізичної особи – підприємця [12]. Ця норма встановлює загальний обов'язок для будь-якого платника податку здійснювати певні активні дії при настанні визначених обставин. Але до настання цих обставин, не дивлячись на знеособленість норми, тобто поширення її на невизначене коло осіб, вона не викликає жодних правових наслідків. Тільки у випадку настання певного юридичного факту (у даному випадку – зміни місцезнаходження конкретного платника податку) податкова правова норма починає діяти, викликаючи конкретний обов'язок у конкретної особи.

При цьому, ми погоджуємося з позицією М. П. Кучерявенка стосовно поєднання двох різновидів волі, які характеризують вплив юридичного факту на розвиток правовідносин, у тому числі й податкових. Під першим науковець розуміє волю держави, яка встановлює конкретний юридичний факт у якості тієї обставини, з якою пов'язуються певні правові наслідки, яка породжує суб'єктивні права і обов'язки учасників відносин. Другий різновид передбачає наявність волі самих учасників, відповідно до якої вони будують свою поведінку. Саме від неї залежить виникнення, зміна та розвиток податкового правовідношення, тривалість цих стадій, характер переходу від однієї стадії до іншої [32, с.454]. Таким чином, можна розуміти під волею держави активні дії, а під волею самих учасників – пасивні дії.

Для того, щоб усвідомити механізм впливу юридичних фактів на динаміку будь-яких правовідносин, у тому числі й податкових зобов'язальних, необхідно дослідити їх інші важливі характеристики. Так, у теорії права юридичні факти характеризуються за такими ознаками: 1) реальні життєві обставини або явища матеріального світу; 2) норми законодавства прямо або побічно визна-

ють їх юридичними фактами та зафіксовані у встановленій правовій формі; 3) викликають передбачені законом правові наслідки; 4) містять інформацію про стан суспільних відносин, які входять до предмета правового регулювання [16, с.13].

Юридичні факти у податковому праві характеризуються за загальними ознаками, що мають особливості прояву в податкових правовідносинах, так і за спеціальними ознаками [33, с.281–282].

До загальних ознак відносяться: 1) *визначеність* та *індивідуальність* – юридичні факти мають місце у певній точці простору і часу; 2) *нормативна визначеність* – юридичні факти безпосередньо передбачені положеннями норм податкового права, тобто за наявності обставин, передбачених у гіпотезі податково-правової норми, реалізуються права та обов'язки суб'єктів податкових правовідносин; 3) *інформативність* – юридичні факти є обставинами, які містять інформацію про стан суспільних відносин, що є предметом податково-правового регулювання, виражені зовні, вказують на наявність чи відсутність певних явищ матеріального світу, спричиняють передбачені законом правові наслідки [16, с.7–8]; 4) *зовнішній прояв* – юридичні факти мають зовнішній вираз, якими не можуть бути абстрактні поняття, суб'єктивні думки або події життя людини тощо; 5) *настання правових наслідків* – юридичні факти спричиняють настання передбачених законодавством правових наслідків у податковій дійсності – виникнення, зміну чи припинення податкових правовідносин.

До спеціальних ознак, які характеризують юридичні факти у податковому праві, на нашу думку, належать такі: 1) *конструктивність* – юридичні факти забезпечують перетворення нормативної форми податкових правовідносин у фактичні податкові правовідносини; 2) *можливість невідповідності правовим наслідкам*, тобто існування юридичного факту не завжди збігається у часі з виникненням юридичних наслідків у сфері податкових правовідносин. Реальна дія чи подія може виникнути і припинитися, а факт її існування може бути встановлено значно

пізніше. Юридичний факт може взагалі не спричинити ніяких юридичних наслідків, наприклад, якщо фізична особа, котра займається підприємницькою діяльністю, не зареєстрована як платник податків; 3) *фіктивність* та *удаваність* – юридичні факти можуть виступати як підстави виникнення правовідносин, які є незалежно від реальних фактів, тобто в дійсності факту, у зв'язку з яким виникли податкові правовідносини, не існувало; 4) *відсутність договірних засад* у визначенні юридичних фактів – законодавство визначає конкретні обставини, які спричиняють виникнення, зміну і припинення податкових правовідносин; 5) *оформленість* – юридичні факти можуть спричинити юридичні наслідки у податковій дійсності лише за їх належного оформлення (податкова декларація, податкова накладна, свідоцтво про народження тощо).

Класифікувати юридичні факти у податкових правовідносинах можна за різними підставами.

За правовими наслідками: 1) *правовстановлюючі* – юридичні факти, з якими норми права пов'язують виникнення податкових правовідносин; 2) *правозмінюючі* – юридичні факти, з якими норми права пов'язують зміну податкових правовідносин; 3) *правоприпиняючі* – юридичні факти, з наявністю яких норми права пов'язують припинення податкових правовідносин. Той самий факт може спричинити кілька юридичних наслідків. Наприклад, смерть одночасно є причиною припинення правовідносин зі сплати податків і причиною виникнення правовідносин зі сплати податку на майно, що переходить у порядку спадкування чи дарування.

За характером волі: 1) *дії* – юридичні факти, що є результатом вольової поведінки людей, результатом волевиявлення особи. Вони можуть виступати у формі: а) *правомірних дій* – дій, що відбуваються відповідно до вимог податкових норм або норм, що не суперечать нормам податкового законодавства; б) *неправомірних дій* – дій, що порушують вимоги закону і не відповідають приписам правових норм. На підставі правових норм приймають-

ся індивідуальні податкові акти як правомірні юридичні дії, спрямовані на виникнення, зміну чи припинення конкретних податкових правовідносин; в) *активні* – проявляються у виконанні чого-небудь (наприклад, сплата або утримання податків та зборів, подання декларації, отримання доходів); г) *пасивні* – проявляються в утриманні від здійснення чого-небудь (наприклад, необхідно здійснити державну реєстрацію платника податків, а платник податків ігнорує необхідність вчинення цих дій, тобто бездіяльність особи); 2) *події* – явища, що відбуваються незалежно від волі суб'єктів податкових правовідносин (смерть і народження людини пов'язуються з припиненням податкових правовідносин чи зміною їх режиму; стихійні лиха можуть бути передумовою введення надзвичайних податків тощо).

Висновки. Доцільність наукового тлумачення поняття юридичних фактів у податковому праві визначається тим, що вони займають провідне місце в механізмі правового регулювання. Їх головне значення у процесі правового регулювання – юридично забезпечити виникнення, припинення та трансформацію податкових правовідносин.

У результаті порівняльної характеристики юридичних фактів як підстави виникнення податкових правовідносин та з метою уніфікації позицій науковців щодо тлумачення поняття юридичних фактів, нами запропоновано їх визначення у податковому праві як явища об'єктивної дійсності, що існує у формі подій або дії (або бездіяльності), яке призводить до виникнення, зміни та припинення податкового правовідношення та характеризується здатністю для юридичної оцінки, що є підставою для використання, дотримання, виконання чи застосування норм права з метою регулювання породженого цим явищем податкового правовідношення.

Досліджені нами загальні ознаки юридичних фактів мають особливості вияву в податковому праві, а спеціальні ознаки характерні лише юридичним фактам, що спричиняють рух саме податкових правовідносин. Юридичні факти характеризуються як нормативно закріплені факти, які

не припускають договірних засад їх визначення, зафіксовані у формі індивідуальних податкових актів і з якими норми податкового права пов'язують виникнення, зміну і припинення податкових правовідносин.

Література

1. Вінник О. М. Господарське право: Навч. посіб. – 2-ге вид., змін та доп. – К.: Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. – 766 с.
2. Науково-практичний коментар Господарського кодексу України / Кол. авт.: Г.Л. Знаменський, В.В. Хахулін, В.С. Щербина та ін.; За заг. ред. В.К. Мамутова. – К.: Юрінком Інтер, 2004. – 688 с.
3. Господарське право: Підручник: у 2 ч. – Ч. 1 / [В.Ф. Опришка, Н.С. Хатнюк, Н.А. Фукс та ін.]; за заг. ред. В.Ф. Опришка та Н.С. Хатнюк. – К.: КНЕУ. – 2011. – 507 с.
4. Науково-практичний коментар Цивільного кодексу України / За ред. розробників проекту Цивільного кодексу України. – К.: Істина. – 928 с.
5. Гражданское право: Частное право. Цивилистика. Физические лица. Юридические лица. Вещное право. Обязательства [Текст]: учеб. пособие / Е. О. Харитонов, Н. А. Саниахметова. – Киев: А.С.К., 2003. – 832 с.
6. Берлач А.І. Податкове право України: навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів / А.І. Берлач. – К.: Ун-тет «Україна», 2000. – 336 с.
7. Гега П.Т. Основи податкового права: навчальний посібник. – 4-е вид. перероб. та допов. / П.Т. Гега, Л.М. Доля. – К.: Знання. – 2003. – 3017 с.
8. Пацурківський П.С. Проблеми теорії фінансового права / Пацурківський П.С. – Чернівці: Вид-во ЧДУ. – 1998. – 275 с.
9. Кучерявенко М.П. Податкове право: підручник / М.П. Кучерявенко. – Х.: Право, 2013. – 536 с.
10. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року // Відомості Верховної Ради України – 2003 р. – № 40-44 – ст. 356.
11. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року // Відомості Верховної Ради України – 2003 р. – №18, №19-20, №21-22 – ст. 144.

12. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – №13-14, №15-16, №17. – Ст. 112.
13. Халфина Р.О. Общее учение о правоотношении : [монография] / Р.О. Халфина. – М. : Юрид. лит., 1974. – 351 с.
14. Толстой Ю.К. К теории правоотношения: монография / Ю.К. Толстой. – Ленинград: Изд-во Ленинградского ун-та, 1959. – 88 с.
15. Александров Н.Г., Калинычев Ф.И., Мицкевич А.В. и др. Теория государства и права : [учебник] / [Н.Г. Александров, Ф.И. Калинычев, А.В. Мицкевич и др.]; под ред. Н.Г. Александрова. – М. : Юрид. лит., 1968. – 640 с.
16. Исаков В.Б. Юридические факты в советском праве: [монография] / В.Б. Исаков. – М. : Юрид. лит., 1984. – 144 с.
17. Красавчиков О.А. Юридические факты в советском гражданском праве / О.А. Красавчиков // Категории науки гражданского права. Избранные труды: в 2 т. / О.А. Красавчиков. – М.: Статут, 2005. – Т.2. – 494 с.
18. Бережнов А.Г., Глебов А.П., Кененов А.А., Комаров С.А. и др. Проблемы теории государства и права: [учеб. пособие] /- [А.Г. Бережнов, А.П. Глебов, А.А. Кененов, С.А. Комаров и др.]; под ред. М.Н. Марченко. – М. : Юристъ, 2001. – 656 с.
19. Зайчук О.В., Журавський В.С., Копиленко О.Л. та ін. Теорія держави і права. Академічний курс : [підручник] / [О.В. Зайчук, В.С. Журавський, О.Л. Копиленко та ін.] ; за ред. О.В. Зайчука, Н.М. Оніщенко. – К. : Юрінком Інтер, 2006. – 688 с.
20. Чувакова А.М. Юридические факты, фактические составы и их дефекты: монография / А.М. Чувакова. – Одесса: Феникс., 2009. – 112 с.
21. Рожкова М.А. Юридические факты гражданского и процессуального права: соглашения о защите прав и процессуальные соглашения. М.: Статут, 2009. – 332 с.
22. Белов В.А. Гражданское право: Общая часть : [учебник] / В.А. Белов. – М. : АО «Центр ЮрИнфоР», 2002. – 637 с.
23. Синцова Т.А. Юридические факты в советском государственном праве /- Т.А. Синцова // Советское государство и право. – 1976. – № 6. – С. 121–126.
24. Солодовник Л.В. Юридичні факти у трудовому праві України: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.05 / Л.В. Солодовник. – Х., 2004. – 199 с.
25. Завальний А.М. Методологічні та теоретичні основи пізнання юридичних фактів: [монографія] / А.М. Завальний. – К.: Вид-во Європейського ун-ту, 2011. – 96 с.
26. Полищук Н.И. Правовые отношения и юридические факты: Вопросы теории и практики: [монография] / Н.И. Полищук. – Рязань: Изд-во Акад. права и управления Федерал. службы исполнения наказаний, 2006. – 198 с.
27. Финансовое право: учебник для студ. высш. учеб. заведений / [О.Н. Горбунова, М.В. Карасева, Ю.А. Крохина и др.; под ред. Н.И. Химичевой]. – [2-е изд.]. – М.: Юристъ, 1999. – 600 с.
28. Чернадчук В.Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні: монографія / В.Д. Чернадчук. – Суми: Університетська книга, 2008. – 456 с.
29. Баландіна В.Г. Юридичні факти у податковому праві: дис. ... канд. юрид. наук. спец. 12.00.07 / В.Г. Баландіна. – К., 2007. – 227 с.
30. Макух О.В. Поняття і значення юридичних фактів у динаміці фінансових правовідносин / О.В. Макух // Теорія і практика правознавства. – 2015. – Вип.2 (8).
31. Макух О.В. Класифікація юридичних фактів у фінансово-правовому регулюванні / О.В. Макух // Порівняльно-аналітичне право. – 2015. – №4. – С.253-256.
32. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6 т. Т. 2. Введение в теорию налогового права. – Х.: Легас, Право, 2005. – 600 с.
33. Загальна теорія держави і права: підручник для студентів юридичних вищих навчальних закладів / [М.В. Цвік, О.В. Петришин, Л.В. Авраменко та ін.; за ред. М.В. Цвіка, О.В. Петришина]. – Х.: Право, 2009. – 584 с.