

УДК 347.73

К.В. КАЛЬЯН, Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

ДЕЯКІ ПИТАННЯ РОЗРАХУНКУ СТРОКІВ У ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ

Ключові слова: юридичні факти; строки; заходи примусу

Правове значення строків часто пов'язують з юридичними фактами [1, с.11–12]. В цілому з юридичними фактами пов'язують певні підстави, що обумовлюють виникнення, зміну чи припинення правових відносин. В якості таких підстав виділяють певні життєві обставини, які визначені правовими нормами та з якими пов'язуються відповідні правові наслідки.

О.Ф. Скаун розглядає юридичні факти як конкретну соціальну обставину (подію, дію або стан), що передбачена нормами права і визнається підставою для певних юридичних наслідків [2, с.557]. При цьому, зазвичай, йдеться про виникнення, зміну чи припинення правовідносин. Вчена пропонує виокремлювати дві основні ознаки юридичних фактів: а) фактичну та б) юридичну. Фактична ознака полягає в тому, що юридичний факт є фрагментом дійсності і вказівка на конкретний факт міститься в гіпотезі відповідної норми права. Розкриваючи зміст юридичної ознаки, необхідно зазначити, що юридичні факти породжують настання певних юридичних наслідків, закріплених нормами права. Наприклад, виникнення зміна чи припинення правовідносин (суб'єктивних прав та обов'язків особи) [2, с.557].

Схожу позицію обстоює О.В. Зайчук, визначаючи юридичні факти в якості сформульованих у гіпотезах правових норм життєвих обставин, з якими закон пов'язує виникнення, існування, зміну чи припинення правових відносин. Основні ознаки юридичних фактів полягають у тому, що вони: 1) являють собою різні життєві обставини, умови і факти; 2) ви-

значаються у нормах права, (у гіпотезах таких норм); 3) слугують неодмінною умовою виникнення, зміни чи припинення правовідносин; 4) тягнуть за собою суб'єктивні права і юридичні обов'язки учасників правовідносин; 5) забезпечуються державним примусом [3]. Суперечливою, на наш погляд, видається ознака стосовно забезпечення юридичних фактів державним примусом. Якщо розглядати примус з позицій конкретних способів здійснення влади, за допомогою яких поведінка окремих членів суспільства направляється відповідно до встановлених в цьому суспільстві норм, що відбивають його волю та інтереси [4, с.10]. Однак, узгоджувати поведінку конкретних суб'єктів із встановленими суспільними нормами необхідно в тій ситуації, коли йдеться про неправомірні юридичні факти, тобто такі, що не відповідають вимогам права.

При цьому, в цій ситуації можна виокремлювати відновлювальні, припиняючі та каральні заходи примусу. Зокрема, Ю.М. Старілов вказував, що «припиняючі заходи... застосовуються тоді, коли необхідно у примусовому порядку припинити (присікти) протиправні дії й запобігти їх шкідливим для суспільства і держави наслідкам. Заходи припиняючого характеру виконують також функцію процесуального забезпечення, тобто вони забезпечують притягнення в майбутньому правопорушника (при відповідному рівні доказування і обсязі доказів) до юридичної відповідальності» [5, с.474]. Правовідновлювальні заходи, як зазначає Л.К. Воронова, скеровані на усунення матеріальної шкоди, нанесеної державі або органу місцевого самоврядування. До таких санкцій (наприклад, у податковому праві) відноситься пеня, яка стягується податковим органом на підставі закону з платника, який пропустив строк сплати податку [6]. А.М. Тимченко вважає, що каральні заходи примусу спрямовані не лише на припинення правопорушення або поновлення порушеного права. Вони полягають у накладенні на платника податків та зборів, який порушив приписи податково-правових норм, додаткових виплат як покарання. Це дозволяє державі та

органам місцевого самоврядування не тільки відшкодувати збитки та відновити порушені інтереси держави й територіальних громад, але й змінити юридичний статус особи-правопорушника шляхом покладання на платника додаткових обов'язків.

Слід звернути увагу, що особливостями таких заходів є те, що, по-перше, вони виконують передусім функцію покарання; по-друге, спрямовані проти порушника податково-правових норм; по-третє, для їх застосування необхідна наявність саме правопорушення; по-четверте, тягнуть окрім необхідності виконання порушеного обов'язку додаткове обтяження для порушника правових норм [7, с.152–153]. Враховуючи вищезазначене, можна зробити висновок, що така ознака, як забезпечення юридичних фактів державним примусом має місце лише при наявності неправомірних юридичних фактів, в інших випадках навряд чи можна говорити про застосування державного примусу як основної ознаки юридичних фактів.

Стосовно співвідношення строків та юридичних фактів існує декілька підходів. Низка дослідників виходить з того, що строк не є юридичним фактом, а виступає як форма існування подій та дій та породжує юридичні наслідки лише у зв'язку з такими діями та подіями [8, с.39–40]. Не погоджуючись з цим, А.А. Архіпов звертає увагу на те, що в такому сенсі аналізується лише форма юридичного факту, яка не враховує всіх його характеристик [1, с.12]. При цьому він посиляється на неможливість уявити інший юридичний факт, який обумовив примусове стягнення податку крім витікання строку його сплати. В той же час, при цьому треба враховувати дві обставини. По-перше, доцільніше звертати увагу не на витікання строку сплати податку, а на порушення строку його сплати, затримку сплати чи несплати. Справа в тому, що в переважній більшості випадків застосування примусу у зв'язку із строком сплати податку пов'язується не з терміном, а з моментом. І якщо стосовно першого – зрозуміло, яким чином може витікати час, то стосовно моменту – це

з'ясувати складно. По-друге, податок може бути сплачений своєчасно, але не в повному обсязі, що також обумовить застосування примусових засобів.

Деякі фахівці виходять з того, що строк є юридичним фактом. «Не викликає сумнівів, що для виникнення, зміни чи припинення правовідносин недостатньо встановити строк, тобто вольовим чином визначити період чи обрати момент у часовому потоці. Встановлений строк повинен «спрацювати»: настати (почати текти) або припинити текти» [9, с.28]. Розглядаючи строк як юридичний факт, треба мати на увазі, що особливість податково-правового регулювання обумовлює настання певних наслідків для платників (та, мабуть, і інших учасників податкових правовідносин) із сукупністю юридичних фактів (складним юридичним фактом, фактичним складом) [1, с.12–13]. Безумовно, порушення строку-моменту, закінчення строку-терміну є тією обставиною, з якою пов'язуються негативні наслідки для певної особи. Але такий часовий вимір має безпосередньо пов'язуватись із невиконанням відповідних обов'язків для зобов'язаних осіб в визначений законодавством строк. Тобто, порушення строку та ненадходження коштів і є тими складовими, спираючись на які застосовується примус. Більш того, до нього необхідно обов'язково додати і відповідну формалізацію – наявність певного акту, який породжує негативні наслідки для платника (податкове повідомлення-рішення) та є підставою для оскарження.

Визначаючи податково-правові аспекти строків, треба враховувати й тривалі дискусії в загальній теорії права щодо диференціації юридичних фактів на дії та події. Ця дискусія базується на складності або в деяких випадках – неможливості визначення критерію розмежування дій та подій. В якості такого критерію виділяють джерело походження, характер процесу, вольову ознаку [1, с.13]. Спираючись на них, традиційно під юридичними подіями розуміють юридичні факти, які не залежать від волі людей, тоді як під юридичними діями – факти, що виникають залежно від цього.

Послідовною є й подальша класифікація фактів-подій, яку запропонував О.А. Красавчиков. Цей різновид юридичних фактів він розглядав як систему, яка поєднує відносні та абсолютні події [10, с.166–170]. Перші виникали у зв'язку з діяльністю людини, але в подальшому реалізовували свій вплив незалежно від підстав, завдяки яким вони виникли. В якості подібних юридичних фактів певні податкові наслідки мають події, що пов'язують справляння податкового обов'язку з природними процесами. В якості такого прикладу можна навести справляння фіксованого сільськогосподарського податку. Дійсно, обчислення об'єкту оподаткування залежно від кількості врожаю обумовлюється людською діяльністю, шляхом якої можна збільшити чи зменшити отримані врожаї. Але не можна виключати й дію природних важелів, коли врожай загине взагалі, і відповідно не буде підстави сплачувати податки. Відповідно до п.300.1 ст.300 Податкового кодексу України об'єкт оподаткування фіксованого сільськогосподарського податку визнано площу сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду. При цьому такі угіддя чи землі водного фонду можуть як перебувати у власності товаровиробника, так і бути надані йому у користування, в тому числі на умовах оренди [11]. В той же час, існують особливості стосовно справляння цього податку. Зокрема, у п.308.5 ст.308 Податкового кодексу України встановлено, що при виникненні обставин непереборної сили у попередньому році до платника не застосовується вимога щодо досягнення 75-відсоткового критерію частки сільськогосподарського товаровиробництва. Такі платники податку для підтвердження статусу платника податку подають Розрахунок разом із рішенням Верховної Ради Автономної Республіки Крим, обласних рад про наявність обставин непереборної сили та перелік суб'єктів господарювання, що постраждали внаслідок таких обставин [12, с.384].

При цьому, під обставинами непереборної сили необхідно розуміти непереборну за даних умов силу, а саме: 1) стихійне лихо; 2) дія

суспільного ворога; 3) оголошена та неоголошена війна; 4) загроза війни, терористичний акт, революція, заколот, повстання, масові заворушення; 5) блискавка, пожежа, буря, повінь, землетрус, нагромадження снігу або ожеледь тощо, яка є обставиною, що звільняє фізичну особу або посадових осіб юридичної особи від відповідальності за невиконання обов'язків, передбачених податковим законодавством [12, с.384].

Такого характеру є й організація та управління оподаткування в умовах дії угоди про розподіл продукції (ст.ст.335–340 [11]). Відповідно до такої угоди одна сторона – Україна – доручає іншій стороні – інвестору на визначений строк проведення пошуку, розвідки та видобування корисних копалин на визначеній ділянці (ділянках) надр та ведення пов'язаних з угодою робіт, а інвестор зобов'язується виконати доручені роботи за свій рахунок і на свій ризик з наступною компенсацією витрат і отриманням плати (винагороди) у вигляді частини прибуткової продукції (ст.4 [13]). За цим договором однією стороною виступає держава, іншою – інвестор. Згідно з пп.14.1.82 п.14.1 ст.14 Податкового кодексу України, інвестор для цілей оподаткування – це юридична або фізична особа, яка має відповідні матеріально-технологічні та економічні можливості або відповідну кваліфікацію для користування надрами, що підтверджено документами, виданими згідно із законами (процедурами) країни інвестора, та здійснює пошук, розвідку та видобування вуглеводневої сировини відповідно до угоди про розподіл продукції. Під вуглеводневою сировиною слід розуміти нафту, природний газ (у тому числі нафтовий (попутний) газ), газовий конденсат, що є товарною продукцією. Варто мати на увазі, що протягом строку дії угоди про розподіл продукції і в межах діяльності, пов'язаної з виконанням цієї угоди, стягнення з інвестора загальнодержавних та місцевих податків та зборів (крім податку на додану вартість, податку на прибуток підприємств та плати за користування надрами для видобування корисних копалин) замінюється

розподілом виробленої продукції (корисні копалини загальнодержавного та місцевого значення (мінеральна сировина), що видобуваються (виробляються) під час розроблення родовищ корисних копалин) між державою та інвестором на умовах такої угоди [12, с.469]. Це характерна особливість оподаткування в умовах дії угоди про розподіл продукції. Однак існують випадки, коли податкові зобов'язання не виникають: а) у разі розподілу прибуткової продукції (частина виробленої продукції, що визначається як різниця між виробленою і компенсаційною продукцією) між інвестором і державою; б) при переданні права власності від інвестора до держави на майно, придбане або створене інвестором для виконання угоди про розподіл продукції і вартість якого відшкодована компенсаційною продукцією (частина виробленої продукції, що передається у власність інвестора в рахунок компенсації його витрат), або з дня припинення дії угоди; в) якщо має місце передання майна сторонами угоди про розподіл продукції в користування оператору (у разі, якщо учасниками угоди про розподіл продукції є два чи більше інвесторів) угоди в межах такої угоди; г) при розподілі оператором компенсаційної та/або прибуткової продукції між інвесторами; д) у випадку передання майна сторонами угоди про розподіл продукції оператору для забезпечення виконання умов угоди про розподіл продукції в межах такої угоди (п.335.1 ст.335 [11]). При цьому в інвестора виникає обов'язок щодо нарахування, утримання та сплати до бюджету податок з доходів фізичних осіб із заробітної плати та інших винагород і виплат, нарахованих (виплачених) платнику податку відповідно до положень розділу IV Податкового кодексу України. Після реєстрації як платника податку інвестор зобов'язаний складати і подавати передбачені законодавством податкові декларації і звіти, нести відповідальність за належне виконання своїх обов'язків, пов'язаних з нарахуванням і сплатою податків та зборів, у порядку і розмірах, установлених Податковим кодексом України. Відзначимо, що пода-

ткові декларації і звіти подаються інвестором за кожним податком, збором (обов'язковим платежем) окремо від звітів за результатами діяльності, не пов'язаної з виконанням угоди про розподіл продукції [11].

Таким чином, особливий порядок оподаткування поширюється тільки на діяльність, пов'язану з виконанням угоди про розподіл продукції. Тому встановлено, що податковий облік, пов'язаний з виконанням передбачених угодою про розподіл продукції робіт (наданням послуг), ведеться окремо від обліку інших видів діяльності. Наслідком не ведення такого відокремленого обліку є застосування порядку оподаткування без урахування особливостей, які передбачені у розділі XVIII Податкового кодексу України [12, с.470].

ЛІТЕРАТУРА

1. Архипов А. А. Сроки в налоговом праве : монографія / А. А. Архипов. – М. : Статут, 2011. – 199 с.
2. Скакун О. Ф. Теорія держави та права (Енциклопедичний курс) : підручник / О. Ф. Скакун. – Харків : Еспада, 2006. – 776 с.
3. Зайчук О. В. Теорія держави і права: академічний курс / О. В. Зайчук, Н. М. Оніщенко. – Київ : Юрінком Інтер, 2006. – 688 с.
4. Козюбра Н. И. Убеждение и принуждение в советском праве на современном этапе коммунистического строительства: дис. ... кандидата юрид. наук : 710 / Козюбра Николай Иванович ; АН УССР. Ин-т государства и права. – Киев, 1967. – 263 с.
5. Стариков Ю. Н. Принуждение в сфере применения и исполнения налогового законодательства / Ю. Н. Стариков // Финансовое право : учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. – М. : Изд-во БЕК, 1995. – С. 468–477.
6. Воронова Л. К. Фінансове право України : підручник / Л. К. Воронова – Київ : Прецедент ; Моя книга, 2006. – 448 с.
7. Тимченко А. М. Види примусових заходів у податковому праві: дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Тимченко Анатолій Миколайович. – Ірпінь, 2011. – 213 с.

8. Луц В. В. Сроки в гражданских правоотношениях / В. В. Луц // Правоведение. – 1989. – № 1. – С. 37–43.

9. Лебедева К. Ю. Исковая давность в системе гражданско-правовых сроков: дисс. ... кандидата юрид. наук : 12.00.03 / Лебедева Ксения Юрьевна. – Томск, 2003. – 243 с.

10. Красавчиков О. А. Юридические факты в советском гражданском праве / О. А. Красавчиков. – М. : Госюриздат, 1958. – 183 с.

11. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р. // Голос України. – 2010. – № 229–230.

12. Податковий кодекс України: науково-практичний коментар : у 3 ч. / М. П. Кучерявенко, І. Л. Самсін, І. Х. Темкіжев та ін. ; за заг. ред. М. П. Кучерявенка та І. Х. Темкіжева. – Харків : Право, 2012. – Ч. 3. – 608 с.

13. Закон України «Про угоди про розподіл продукції» : від 14.09.1999 р., № 1039–XIV // ВВР України. – 1999. – № 44. – Ст. 391.

Кальян К. В. Деякі питання розрахунку строків у податковому праві / К. В. Кальян // Форум права. – 2014. – № 2. – С. 183–187 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2014_2_33.pdf

Звернена увага на співвідношення строків та юридичних фактів, виокремлює дії та події як різновиди юридичних фактів. При цьому строк (у податково-правовому регулюванні) також розглядається як юридичний факт. Також автор виокремлює специфіку каральних заходів примусу та визначає їх ознаки.

Кальян К.В. Некоторые вопросы расчета сроков в налоговом праве

Обращено внимание на соотношение сроков и юридических фактов, выделяет действия и события как разновидности юридических фактов. При этом срок (в налоговом правовом регулировании) тоже рассматривается как юридический факт. Также автор выделяет специфику карательных мер принуждения и определяет их признаки.

Kalyan K.V. Some Questions in Terms of Calculating the Tax Law

The author draws attention to the relationship of terms and legal facts, identifies actions and events as a kind of legal facts. At that time (in the tax and legal regulations) is also regarded as a legal fact. Also the author singles out the specific enforcement of punitive measures and determines their characteristics.