

УДК [347.73 : 336.22] (477)

Оксана Байк,

канд. юрид. наук,

доцент кафедри цивільного права та процесу

Навчально-наукового інституту права та психології

Національного університету «Львівська політехніка»

ПРО СИСТЕМНІСТЬ І КЛАСИФІКАЦІЮ ЮРИДИЧНИХ ФАКТІВ У ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ УКРАЇНИ

Стаття присвячена визначенню критеріїв класифікації юридичних фактів у податковому праві на основі чинного податкового законодавства України, а також формулюванню висновків та авторського визначення поняття юридичних фактів у податковому праві України.

Ключові слова: дії, класифікація, податкове право, події, системність, строк, юридичні факти.

Постановка проблеми. На сучасному етапі розвитку права в Україні вчення про юридичні факти є актуальним для дослідження. Визначення юридичного факту у теорії права слугує основою для його закріплення у галузевих науках. У теорії податкового права дослідження юридичних фактів, зокрема їх класифікації, також є доцільним для опрацювання, що спричинено стрімкими економічними та законодавчими змінами у сфері оподаткування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У податковому праві питанню класифікації юридичних фактів присвятили свої наукові праці як вітчизняні, так і зарубіжні вчені даної сфери, серед яких Ю. Бабанова, І. Бабін, В. Баландіна, О. Дьомін, Ю. Крохіна, М. Кучерявенко та інші.

Формування цілей статті. Метою статті є аналіз системності та критеріїв класифікації юридичних фактів у податковому праві.

Виклад основного матеріалу дослідження. У словниковій літературі термін «система» (від гр. systēma – утворення) визначається як форма, спосіб організації чого-небудь. Своєю чергою, системністю є те, що стосується системи, входить до неї, ґрунтується на ній [1, с. 694]. Системність є початком, який передуює створенню класифікації.

Класифікація (Klassifikation з лат. classis – розряд і facere – робити) – це розподіл чого-небудь за класами згідно з наявними ознаками [1, с. 360]. Саме в класифікації юридичних фактів більш чітко проявляються їхні спільні ознаки. Сьогодні в науці права наявні різноманітні класифікації юридичних фактів [2, с. 409-411; 3, с. 347-350] та погляди вчених щодо розв'язання проблематики їх класифікації [4, с. 29-33; 5, с. 109-112; 6, с. 396-403;

7, с. 12-16]. Тому, беручи до уваги як загальнотеоретичні, так і сучасні підходи у податковому праві щодо класифікації юридичних фактів [8, с. 15; 9, с. 9; 10, с. 96-103], пропонуємо з урахуванням особливостей правового регулювання податкових правовідносин класифікацію юридичних фактів у податковому праві за такими критеріями (критерій від гр. kritērion – засіб, судження – це одна з основних ознак, мірило для визначення, оцінки, класифікації чого-небудь [1, с. 395]):

1. *За вольовою ознакою* (поділ юридичних фактів за цим критерієм є найпоширенішим як у теорії права загалом, так і в теорії податкового права зокрема) на: а) дії – це юридичні факти, які є результатом вольової поведінки людини, наслідком волевиявлення особи; б) події – це явища, які відбуваються незалежно від волі суб'єктів податкових правовідносин (смерть і народження людини пов'язуються з припиненням податкових правовідносин або зміною їх режиму; стихійні лиха можуть виступати передумовою введення надзвичайних податків та ін.) [11, с. 99-100].

Дії у податковому праві за їх відповідністю податковому законодавству поділяються на правомірні та неправомірні. Правомірними є дії, які здійснюються на основі і згідно з приписами правових норм [12, с. 387], в тому числі й податкових, які закріплені в податковому законодавстві України. У свою чергу правомірні дії відповідно до спрямованості волі суб'єкта на правові наслідки поділяються на: а) юридичні вчинки – це дії, що здійснюються без наміру спричинити юридичні наслідки, але виникають на підставі норми права [13, с. 269]. У податковому праві юридичні вчинки проявляються у виконанні податкового обов'язку (ст. 38 ПК України), подачі податкової декларації

(ст. 49 ПК України), застосуванні податкових консультацій (ст. 52 ПК України), взятті на облік платників податків (ст.ст. 64, 65 ПК України), сплаті грошових зобов'язань або погашенні податкового боргу платника податків (ст. 87 ПК України) [14] тощо; б) юридичні акти – це дії, що здійснюються з метою настання певних юридичних наслідків [13, с. 269]. До юридичних актів у сфері податкового права належать нормативно-правові акти, які регулюють сферу справляння податків, зборів, платежів, зокрема ПК України, МК України, закони України, укази Президента України, постанови Верховної Ради України, постанови та розпорядження Кабінету Міністрів України, накази та листи ДФС України тощо.

Неправомірними (протиправними) є дії, які не узгоджуються з вимогами правових норм, порушують правові приписи [15, с. 242]. Вони проявляються також у порушенні податкового законодавства України. Неправомірні дії за ступенем суспільної небезпеки та спричиненої шкоди поділяються на: а) проступки – суспільно шкідливі протиправні вчинки (дії чи бездіяльність), що спричиняють за чинним законодавством України усі види відповідальності, окрім кримінальної; б) злочини – суспільно небезпечні діяння (дії чи бездіяльність), що спричиняють за чинним законодавством України кримінальну відповідальність; мають вищий ступінь небезпечності [2, с. 411]. Слід зазначити, що ПК України за порушення податкового законодавства передбачає настання таких видів відповідальності: фінансової, яка регулюється ПК України, адміністративної – регулюється КУпАП, кримінальної – регулюється КК України. Неправомірні дії за формою вини можуть бути вчинені як умисно, так і з необережності. До прикладу, неправомірними діями (бездіяльністю), якими порушується податкове законодавство України, визначеними у ПК України, є [14]: порушення порядку взяття на облік (реєстрацію) у контролюючих органах (ст. 117); неподання або несвочасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності (ст. 120); порушення строків подання інформації про відкриття або закриття банківських рахунків (ст. 118); порушення правил застосування спрощеної системи оподаткування фізичною особою-підприємцем (ст. 122); порушення вимог до договорів довгострокового страхування життя чи договорів страхування в межах недержавного пенсійного забезпечення (ст. 123-1); відчуження майна, яке перебуває у податковій заставі, без згоди контролюючого органу

(ст. 124) тощо. Окремо слід звернути увагу на те, що неправомірною також вважається бездіяльність, яка проявляється, наприклад, у порушенні податкового законодавства України шляхом неподання платником податків інформації для формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб-платників податків, передбаченого ПК України (ст. 119 ПК України) тощо.

Події – це юридичні факти, які не залежать від волі людини, але тягнуть за собою виникнення, зміну чи припинення правовідносин відповідно до суб'єктивних прав і юридичних обов'язків [15, с. 242]. Події за ступенем невизначеності волі суб'єктів поділяються на: а) абсолютні природні явища, яким надається юридичне значення, оскільки вони здійснюють вплив на суспільні відносини [13, с. 269] і не залежать від будь-якої волі [2, с. 411]. У податковому законодавстві – це стихійне лихо, обставини непереборної сили; б) відносні – події, що не пов'язані з волею учасників конкретного правовідношення, але пов'язані з волею третіх осіб [13, с. 269], виявлення якої слугує причиною настання подій [2, с. 411]. До прикладу, у податковому законодавстві підставою для звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України є подання нерезидентом з урахуванням особливостей, передбачених пунктами 103.5 і 103.6 ст. 103 ПК України, особі (податковому агенту), яка виплачує йому доходи, довідки (або її нотаріально засвідченої копії), яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України, а також інших документів, якщо це передбачено міжнародним договором України (п. 103.4 ст. 103 ПК України) [14].

Події за характером їх дії у часі поділяються на: а) одноразової дії – життєві обставини, з якими норми права пов'язують юридичні наслідки лише в конкретному випадку; б) безперервної дії (факти-стани) – життєві обставини, які існують тривалий час, постійно чи періодично породжуючи юридичні наслідки [2, с. 411], і не зникають із настанням кожного з них окремо [16, с. 24-25]. Прикладом одноразової події може бути смерть платника податків, з настанням якої зупиняється його податковий обов'язок. Однак виконання грошових зобов'язань та/або погашення податкового боргу фізичної особи (у тому числі фізичної особи-підприємця, фізичної особи, яка провадить незалежну професійну діяльність) у разі її смерті або оголошення судом померлою здійснюється спадкоємцями цієї особи, які прийняли спадщину (крім держави), в межах вартості майна, що успадковується,

та пропорційно частці у спадщині на дату її відкриття (п. 99.1 ст. 99 ПК України) [14]. Отже, для особи, яка померла або оголошена судом померлою, виконання податкового обов'язку зупиняється, однак виконаним вважати його не можна, оскільки це повинні зробити спадкоємці такої особи (п. 162.3 ст. 162 ПК України). Також одноразовими подіями можуть бути обставини непереборної сили, стихійного лиха (форс-мажорних обставин), які у ПК України не дістали свого термінологічного закріплення, однак повинні бути підтвержені документально ... (п.п. 102.6.4 п. 102.6 ст. 102 ПК України) [14].

Прикладом події, яка є безперервною дією або ж дією, яка повторюється, у податковому законодавстві України є податковий період. Податковим періодом визнається встановлений ПК України період часу, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата окремих видів податків та зборів. Податковий період може складатися з кількох звітних періодів (ст. 33 ПК України). Податковим періодом може бути: календарний рік; календарне півріччя; календарні три квартали; календарний квартал; календарний місяць; календарний день (ст. 34 ПК України) [14].

За вольовою ознакою, окрім дій та подій, на думку О. Скагун, до юридичних фактів слід віднести стани, які є складними юридичними фактами, що характеризуються тривалістю впливу на правовідносини або входженням (разом з іншими фактами) до фактичного складу різних правовідносин та кількаразовим настанням правових наслідків [2, с. 410]. Дане твердження є актуальним і для фактивстанів у податкових правовідносинах.

2. *За часовою тривалістю діяльності людини.* Часова тривалість – найважливіша характеристика соціальних явищ і процесів. Із цієї причини строк – досить поширена категорія серед юридичних фактів [3, с. 348]. Поняття строку визначено у ст. 251 ЦК України, а саме: «строком є певний період у часі, зі спливом якого пов'язана дія чи подія, яка має юридичне значення» [17]. Статтею 31 ПК України визначено, що «строком сплати податку та збору визнається період, що розпочинається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податку із сплати конкретного виду податку і завершується останнім днем строку, протягом якого такий податок чи збір повинен бути сплачений у порядку, визначеному податковим законодавством. Податок чи збір, що не був сплачений у визначений строк, вважається не сплаченим своєчасно...». Строк сплати податку та збору обчислюється роками, кварталами, місяцями, декадами, тижнями, днями або вказівкою на подію, що повинна настати

або відбутися. Строк сплати податку та збору встановлюється відповідно до податкового законодавства для кожного податку окремо (п. 31.2 ст. 31 ПК України) [14]. Отже, строки в податковому законодавстві України є чітко визначені та спонукають платників податків до їх дотримання шляхом своєчасного виконання податкових обов'язків зі сплати податків, зборів, платежів.

3. *Залежно від характеру правових наслідків,* які вони породжують, юридичні факти поділяються на: а) правоутворюючі (правовстановлюючі) – це обставини, необхідні для настання правових наслідків; б) правозмінюючі – це обставини, спрямовані на зміну правовідносин; в) правоприпиняючі – це обставини, які стримують або припиняють розвиток фактичного складу, перешкоджають настанню правових наслідків [12, с. 388; 3, с. 348]. Слід погодитися, що в основі виникнення (втім, так само як зміни та припинення) податкових правовідносин лежать юридичні факти – на цій основі податкове правовідношення з'являється, триває, розвивається, поки новий юридичний факт його не змінить чи не припинить [18, с. 473]. При цьому слід пам'ятати про те, що один юридичний факт може спричинити кілька юридичних наслідків у податкових правовідносинах. До прикладу, подання платником податків податкової декларації, розрахунку, звіту (далі – податкова декларація) контролюючому органу породжує спочатку створення податкової декларації (ст. 48 ПК України). У свою чергу, подання податкової декларації до контролюючих органів припиняє обов'язок платника податків щодо подання до контролюючих органів податкової декларації, пов'язаної з обчисленням і сплатою податків та зборів (п.п. 16.1.3 п. 16.1 ст. 16 ПК України). Податкова декларація подається за звітний період в установленні ПК України строки контролюючому органу, в якому перебуває на обліку платник податків (п. 49.1 ст. 49 ПК України). Однак ці правовідносини можуть змінюватись у разі, якщо у майбутніх податкових періодах (з урахуванням строків давності, визначених ст. 102 ПК України) платник податків самостійно (у тому числі за результатами електронної перевірки) виявляє помилки, що містяться у раніше поданій ним податковій декларації (крім обмежень, визначених ст. 50 ПК України). Тоді він зобов'язаний надіслати уточнюючий розрахунок до такої податкової декларації за формою чинного на час подання уточнюючого розрахунку (п. 50.1 ст. 50 ПК України) [14]. На виникнення правовстановлюючих, правозмінюючих та привоприняючих юридичних фактів у податковому

праві також впливає динаміка податкового обов'язку, підстави для виникнення, зміни і припинення якого, порядок і умови його виконання встановлюються ПК України або законами з питань митної справи (п. 37.1 ст. 37 ПК України).

4. *З погляду на зв'язок з відповідними правовими відносинами* юридичні факти поділяються на: а) матеріальні, до яких належать фактичні обставини, що є підставами настання матеріальних правовідносин; б) процесуальні, які пов'язані з порядком їх реалізації, розвитком і динамікою [3, с. 349]. Прикладом матеріальних юридичних фактів є отримання підприємствами прибутку із джерелом походження з України та за її межами (п.п. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 ПК України). Як наслідок, такий прибуток є об'єктом оподаткування. Також матеріальним юридичним фактом є отримання фізичними особами загального оподаткованого доходу (п. 164.1 ст. 164 ПК України) [14]. Процесуальними юридичними фактами у податковому праві є призначення проведення контролюючими органами камеральних, документальних (планових або позапланових; виїзних або невиїзних) та фактичних перевірок (п. 75.1 ст. 75 ПК України). Отже, під час проведення перевірки контролюючим органом виникають, змінюються та припиняються податкові правовідносини, які пов'язані з податковим процесом.

5. *За своїм складом* юридичні факти поділяються на: а) прості, які є обставиною, що має просту будову і виражається в простих характеристиках; б) складні – обставина, що має складну будову і розмаїтість характеристик, але залишається одним фактом [2, с. 410]. До прикладу, у податковому праві складення податкової декларації (ст. 48 ПК України) є простим юридичним фактом, а виконання податкового обов'язку платником податків є складним юридичним фактом. Адже платник податків, перш ніж сплатити самостійно або за допомогою свого представника чи податкового агента в повному обсязі відповідні суми податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк (ст. 38 ПК України), повинен обчислити податок, а вже потім його задекларувати та/або сплатити (ст. 36 ПК України). Складні юридичні факти у податковому праві, як і в теорії права, слід відрізнити від фактичних складів [2, с. 411].

6. *За ознакою документального закріплення* юридичні факти можуть поділятися на: а) оформлені; б) неоформлені [3, с. 349]. Більшість юридичних фактів у податковому праві існує в закріпленій у податковому законодавстві формі. До прикладу, у ПК

України зазначено, що контролюючі органи забезпечують інформування громадськості про реалізацію державної податкової і митної політики (п.п. 19-1.1.29 п. 19-1.1 ст. 19-1 ПК України). Однак про те, у який спосіб вони це повинні робити (усній, письмовій тощо), залишається на їхній розсуд. Із цього випливає, що в цьому разі юридичний факт залишається неоформленим.

7. *За ознакою реальності факту* юридичні факти можуть поділятися на: а) реальні; б) умовні (правові презумпції); в) нереальні (правові фікції) [13, с. 269]. Реальними можна вважати юридичні факти, настання яких передбачено нормами податкового законодавства України. Умовні юридичні факти у податковому праві, зокрема податково-правова презумпція, визначаються як безпосередньо закріплені в податково-правових нормах чи зрозумілі з їх змісту припущення про наявність чи відсутність певних юридичних фактів, що мають значення для оподаткування [19, с. 55]. У сфері податкового права діють загальноправові презумпції невинуватості, добросовісності, знання закону, законності правових актів (нормативно-правових, індивідуально-правових) і судових рішень [20, с. 301]. Поряд із презумпцією, явищем одного порядку з нею, однієї юридичної природи, на думку І. Шутак та І. Оніщук, є фікція [21, с. 296-297]. О. Явор зазначає, що юридичні фікції – це юридичні факти, яких немає в дійсності, але вони визнаються як реально існуючі з відповідними їм правовими наслідками [22, с. 303]. Ми підтримуємо зауваження І. Бабіна про те, що надмірне використання законодавцем фікцій в податковому законодавстві свідчить про втрату визначеності податкового законодавства [19, с. 105].

Висновки.

Узагальнюючи, вважаємо, що юридичні факти, зважаючи на їх загальноправове та галузеве дослідження, залишаються актуальними з позицій теорії права, а також податкового права, яке перебуває у постійному розвитку. Будучи закріплені у нормах податкового законодавства України, вони сприяють постійній динаміці податкових правовідносин. Як впливає з проаналізованого, серед науковців тривають обговорення щодо класифікації юридичних фактів у податковому праві. На нашу думку, класифікувати юридичні факти у податковому праві доцільно з урахуванням як загальнотеоретичних аспектів, так і особливостей правового регулювання податкових правовідносин на основі практики застосування чинного податкового законодавства України.

Отже, юридичні факти у податковому праві – це сукупність об'єктивних і суб'єктивних ознак, що характеризують обставини, закріплені в нормах податкового законодавства України, які впливають на виникнення, зміну та припинення податкових правовідносин, сприяючи настанню певних прав та обов'язків для суб'єктів цих правовідносин.

Список використаних джерел:

1. Куньч З. Й. Універсальний словник української мови / З. Й. Куньч. – Тернопіль: Навчальна книга-Богдан, 2007. – 848 с.
2. Скакун О. Ф. Теорія держави і права : підручник / О. Ф. Скакун. – 4-те видання. – К.: Алерта, 2016. – 528 с.
3. Загальна теорія держави і права : підручник для студентів юридичних вищих навчальних закладів / за ред. д-ра юрид. наук, проф., акад. АПрН України М.В. Цвіка, д-ра юрид. наук, проф., акад. АПрН України О. В. Петришина. – Харків: Право, 2011. – 584 с.
4. Кикоть Г. Проблема класифікації юридичних фактів у сучасній теорії права / Г. Кикоть // Право України. – 2003. – № 7. – С. 29-33.
5. Кикоть Г. Юридичні факти у механізмі правового регулювання: проблеми теорії / Г. Кикоть // Право України. – 2005. – № 7. – С. 109-112.
6. Гордєєв В. Критерії класифікації юридичних фактів / В. Гордєєв // Право України. – 2012. – № 3-4. – С. 396-403.
7. Волкова І. М. Юридичні факти: окремі проблеми класифікації / І. М. Волкова // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2016. – Випуск 5. – Т. 1. – С. 12-16.
8. Баландіна В. Г. Юридичні факти в податковому праві : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / В. Г. Баландіна. – Київ, 2009. – 22 с.
9. Бабанова Ю. В. Юридические факты в налоговом праве : автореф. дисс. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.14 «Административное право, финансовое право, информационное право» / Ю. В. Бабанова. – Москва, 2012. – 23 с.
10. Крохина Ю. А. Налоговое право : учебник для студентов вузов, обучающихся по направлению «Юриспруденция» и по специальностям «Юриспруденция», «Правоохранительная деятельность» / Ю. А. Крохина. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 463 с. – Серия «Dura lex, sed lex».
11. Кучерявенко М. П. Податкове право : підручник / М. П. Кучерявенко. – Х.: Право, 2013. – 536 с.
12. Кельман М. С. Загальна теорія держави та права : підручник / М. С. Кельман, О. Г. Мурашин. – К.: Кондор, 2005. – 609 с.
13. Луць Л. А. Загальна теорія держави та права : навчально-методичний посібник (за кредитно-модульною системою) / Л. А. Луць. – К.: Атіка, 2008. – 412 с.
14. Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 25.02.2018).
15. Загальна теорія держави і права: (основні поняття, категорії, прав. конструкції та наук. концепції) : навч. посіб. / за ред. О. В. Зайчука, Н. М. Оніщенко. – К.: Юрінком Інтер, 2008. – 400 с.
16. Чувакова А. М. Юридические факты, фактические составы и их дефекты : монография / А. М. Чувакова. – Одесса: Фенікс, 2009. – 112 с.
17. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р. № 435-IV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (дата звернення 25.02.2018).
18. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6-ти т. / Н. П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2002. – Т. 2: Введение в теорию налогового права. – 600 с.
19. Бабін І. І. Презумпції та фікції в податковому праві : навчальний посібник / І. І. Бабін. – Чернівці: Рута, 2009. – 320 с.
20. Демин А. В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления : дисс. ... докт. юрид. наук: спец. 12.00.04 «Финансовое право; налоговое право; бюджетное право» / А. В. Демин. – Екатеринбург, 2014. – 452 с.
21. Шутак І. Д. Юридична техніка : навчальний посібник для вищих навчальних закладів / І. Д. Шутак, І. І. Онишук. – Івано-Франківськ, 2013. – 496 с.
22. Явор О. А. Юридичні факти в сімейному праві України: усталені підходи і новітні тенденції : монографія / О. А. Явор. – Х.: Право, 2016. – 352 с.

Стаття посвячена определению критериев классификации юридических фактов в налоговом праве на основе действующего налогового законодательства Украины, а также формулировке выводов и авторского определения понятия юридических фактов в налоговом праве Украины.

Ключевые слова: действия, классификация, налоговое право, события, системность, срок, юридические факты.

The article is devoted to the definition of criteria of classification of juridical facts in tax law based on current tax legislation of Ukraine as well as the formulation of conclusions and author's definition of the concept of juridical facts in tax law Ukraine.

Key words: actions, classification, tax law, events, consistency, term, juridical facts.