

УДК 336.22 (477)

Капустник Володимир Валерійович

здобувач кафедри фінансового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого

До питання різновидів періодів часу в податково-правовому регулюванні

Автор здійснює дослідження різновидів строків та періодів часу в податково-правовому регулюванні, визначає їх особливості, проблеми, що виникають з їх застосуванням, та пропонує шляхи їх подолання. У статті окремо аналізуються такі різновиди строків як: рік, квартал, місяць, тиждень, день. Окрема увага приділяється визначенню особливостей застосування календарного та некалендарного року та місяця.

Ключові слова: *період часу, строк, календарний та некалендарний рік/місяць, операційний день, термін.*

Автор осуществляет исследования разновидностей сроков и периодов времени в налоговом правовом регулировании, определяет их особенности, проблемы, возникающие с их применением, и предлагает пути их преодоления. В статье отдельно анализируются такие разновидности сроков как: год, квартал, месяц, неделю, день. Отдельное внимание уделяется определению особенностей применения календарного и некалендарного года и месяца.

Ключевые слова: *период времени, срок, календарный и некалендарный год / месяц, операционный день, срок.*

The author studies the varieties of dates and time periods in tax regulation, determine their characteristics, problems arising from their use and offers possible solutions. This paper examines separately the following types of terms such as: year, quarter, month, week, day. Special attention is paid to the definition and characteristics of the use of the calendar year and month nekalendarnoho.

Key words: *time, time, calendar and nekalendarnyy year/month operating day period.*

Постановка проблеми. Податково-правове регулювання полягає не лише в формуванні централізованих та децентралізованих фондів. Велике значення має своєчасне наповнення цих фондів грошовими ресурсами. За таких умов важливим є регулювання строків виконання податкового обов'язку. В свою чергу, визначення та розрахунок строку пов'язується з орієнтацією на відповідні одиниці, з якими мають пов'язуватись відповідні правила розрахунку їх початку та закінчення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Увагу дослідженню строків та періодів часу в податковому регулюванні приділяли такі вчені як: А.А. Архіпов, Л.П. Драчук, О.В. Дьомін, Д.В. Федоров, А.І. Худяков, В.В. Циганков та ін.

Невирішені раніше проблеми. Однак, попри приділену увагу з боку науковців в сторону зазначеної проблематики,

невирішеними залишається низка проблем, пов'язаних як з визначенням, так і з обрахуванням періодів часу в податково-правовому регулюванні.

Мета. Метою роботи є аналіз різновиду періодів часу в податковому праві, визначення їх особливостей та дослідження шляхів подолання колізій.

Виклад основного матеріалу. Рік є тривалою одиницею виміру періоду часу, з яким пов'язуються певні податково-правові наслідки. Показово, що визначення такого показника здійснюється через його складові – місяць. З одного боку, рік визначається як період, що містить 12 послідовних місяців. З іншого боку, термін, який розраховується роком, починається з початку одного місяця та закінчується в останній день останнього місяця річного строку. При цьому визначення року можна деталізувати і ще більш глибоко та охопити, фактично, весь часовий ряд критеріїв і пов'язувати рік із 00

години першого дня відповідного місяця, так само визначаючи і закінчення річного строку.

З'ясовуючи місце річного терміну серед строків в податковому праві, А.А. Архіпов підкреслює, що рік є найбільш довгою одиницею розрахунку, який використовується в праві [2, с. 47]. Наврядчи з цим можна беззаперечно погодитись. Справа в тому, що певні правові наслідки мають в податковому регулюванні і терміни, які включають в себе декілька річних періодів. Так, строк можливості оскарження рішень органів державної податкової служби складає 1095 днів [5].

Терміни, значно більші за річний період, встановлюються і щодо регулювання інших аспектів податкових відносин. Наприклад, із подібними термінами пов'язуються реєстраційні процедури, коли отримавши можливість переходу на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності платник може фігурувати в якості такого спеціального суб'єкту податкових правовідносин не один рік.

Так, відповідно до п. 49.18 ст. 49 Податкового кодексу України податкові декларації подаються за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює календарному року протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року; календарному року для платників податку на доходи фізичних осіб - до 1 травня року, що настає за звітним; календарному року для платників податку на доходи фізичних осіб - підприємців - протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року [5].

Відповідні податково-правові наслідки має і строк збереження податкової звітності, термін зберігання податкових декларацій.

При цьому різні правові наслідки має календарний та некалендарний рік. Якщо щодо першого, то його початок пов'язується з 1 січня, а закінчення - з 31 грудня поточного (чи звітного) року, то некалендарний рік може включати низку понять. Щодо останнього, то законодавство використовує такі поняття як робочий рік, учбовий рік, фінансовий рік. Залежно від особливостей суспільних відносин, які є об'єктом правового регулювання, і

визначаються конкретні дати початку та закінчення такого періоду.

Виходячи з цього, в окремих випадках визначення строку періоду залежить від низки обставин, які корегують такий термін та містяться в іншому галузевому законодавстві. Прикладом такого є визначення «робочого року», яке передбачає врахування норм трудового законодавства.

Саме це і передбачає складний юридичний факт як підставу податково-правових наслідків. Визначаючи строк реалізації права на застосування податкових вилучень з податку на додану вартість, податкове законодавство виходить з встановлення певного терміну після закінчення податкового періоду. В Російській Федерації, наприклад, такий термін складає три роки [4, ст. 173].

В той же час, встановлення меж терміну, коли можна застосувати право на вилучення, передбачає як обов'язкову умову врахування і іншого строку – моменту – граничний момент сплати податку після закінчення податкового періоду. Тобто можливість реалізації права платника податку на додану вартість на податкове вилучення обумовлюється двома строками, які мають податково-правові наслідки: строком-періодом, що встановлює можливість подібного вилучення та строку-моменту, який визначає виконання платником свого обов'язку. Таке поєднання строків, що обумовлюють єдиний правовий наслідок, абсолютно логічно та аргументоване.

Треба враховувати природу вилучення з податку на додану вартість. Повернення певної кількості коштів в режимі бюджетного відшкодування повинно обумовлюватись вже надійшовшими туди коштами від сплати податку на додану вартість. Тобто повернути можна частину того, що вже сплачено. Саме тому, нам здається, більш важливим для врахування та реалізації цієї процедури є саме другий строк, на підставі якого констатується, що платник виконав свій обов'язок. Перший же різновид строку фіксує часовий період, протягом якого він може реалізувати право на повернення частки сплачених коштів до бюджету.

Подібна конструкція характеризує і процедуру надання соціальної податкової

пільги, пільг для суб'єктів підприємницької діяльності – фізичних осіб.

При цьому хотілося б звернути увагу на те, що застосування строків по відношенню до надання певних звільнень щодо виконання обов'язку по сплаті обов'язкових платежів та звітності відносно цього регулюється не лише податковим законодавством. До прийняття Податкового кодексу України згідно ст. 14 Закону України «Про систему оподаткування в Україні» до загальнодержавних податків та зборів включалися низка соціальних зборів (збір на обов'язкове державне пенсійне страхування і т.д.). З прийняттям кодифікованого податкового закону такі платежі зникли із податкової системи України, утворивши окремих фінансово-правовий інститут соціальних внесків [5]. Але як надання звільнень по такому типу платежів, так і врахування цих звільнень при визначенні пільг по окремих податках, здійснюється в межах визначення строків, які мають податкові наслідки. Саме тому в цій ситуації ми маємо враховувати цю між інституційну межу внутрішнього фінансово-правового регулювання.

Квартал

49.18. Податкові декларації, крім випадків, передбачених цим Кодексом, подаються за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює:

49.18.1. календарному місяцю (у тому числі в разі сплати місячних авансових внесків) - протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця;

49.18.2. календарному кварталу або календарному півріччю (у тому числі в разі сплати квартальних або піврічних авансових внесків) - протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя);

Місяць як період часу, що породжує податково-правові наслідки, як і рік може застосовуватись в якості календарного та некалендарного. Календарним місяцем може бути будь-який місяць календарного року, коли в законодавстві мається на це відповідне посилання. В той же час, навряд чи з календарним місяцем можна пов'язувати абсолютну ідентичність в розрахунках термінів. Кількість днів в календарному місяці може

коливатися (30 чи 31). Специфічною особливістю відрізняється лютий, що додається ще чотирирічним періодом.

Прикладом календарного місяця в якості строку-періоду є базовий податковий період для сплати акцизного податку [5, ст. 223]. Платник податку з підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України та імпортер алкогольних напоїв та тютюнових виробів подає щомісяця не пізніше 20 числа наступного періоду органу державної податкової служби за місцем реєстрації декларацію акцизного податку. Аналогічну норму містить і російське податкове законодавство [4, ст. 192]. Визначення календарного місяця є принциповим не лише при сплаті податків та зборів, але і при справлянні податкової звітності. Так, податкові декларації подаються за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює календарному місяцю (у тому числі в разі сплати місячних авансових внесків) – протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця [5, п.п. 49.18.1. п. 49.18 ст. 49].

В ряді випадків строк в сенсі податково-правового регулювання вивіряється некалендарними місяцями. Визначаючи закінчення строку щодо некалендарного місяця, треба виходити з того, що такий термін спливає у відповідне число та місяць останнього місяця строку. Наприклад, якщо вимога сплатити податок передбачає реалізацію такого обов'язку 15 травня, то можливість стягнення коштів на підставі рішення суду (враховуючи шестимісячний термін) спливає 15 листопада поточного року.

Принциповим для податково-правового регулювання є визначення повного та неповного місяця. Певні правові наслідки мають строки, які формуються шляхом поєднання як повних, так і неповних місяців. Так, наприклад, російський законодавець передбачає стягнення штрафу за неподання у встановлений термін податкової декларації з платника податків за кожний повний та неповний місяць з дня, встановленого для подання декларації [4, ст.119].

Подібний припис може набувати не зовсім логічних наслідків, які не лише обумовлять, але і будуть вимагати негайного

вирішення судовими органами. Низка спорів, пов'язаних з розрахунком таких строків, ґрунтувалася на незгоді зобов'язаних осіб щодо методик та підходів в розрахунку строків-періодів, які використовувались податковими органами. Йшлося саме про включення повних та неповних місяців до визначення періоду невиконання обов'язку з податкового декларування окремими платниками. При такому визначенні працівники органів державної податкової служби в строк запізнення включали як повні, так і неповні місяці. У випадку, коли строк подання податкової декларації визначався, наприклад, 28-м березня, а фактично податкова декларація надавалася 1 квітня, органи державної податкової служби виходили із двомісячного строку неподання податкової декларації, визначаючи її як два неповні місяці (березень та квітень). В той же час, судова практика сформувала інший підхід та скоротила такий термін вдвічі, базуючись на положенні, що при такому запізненні строком є один неповний місяць.

Принциповим при визначенні місячного строку є з'ясування останнього дня такого терміну. Дуже часто законодавець при цьому використовує посилання на відповідний місяць або відповідне число останнього місяцю терміну [4, ст. 6.1; 3, ст. 192; 1, ст. 114; 10, ст. 128]. Відповідний день або число може пов'язуватись як із певним календарним днем, так і наступним днем після нього, з якого починається течія строку. Перший показчик визначається як фактичне число, тоді як другий – юридичне число [2, с. 51; 7]. Дійсно, саме у другому випадку мають породжуватись відповідні правові наслідки, які і нададуть певній даті юридичного змісту.

В той же час, існує і інша позиція. Ще на межі XIX-XX сторіччя існував підхід, згідно з яким кінцем строку розглядався день, який відповідає за назвою та числом, тому, протягом якого настала обставина, що є початковим моментом [11, с. 201]. А. Смірнов наголошує, що при визначенні строку ми можемо стикатися з ситуацією, коли одне і те ж число місяця буде враховуватись двічі. Він підкреслює, що рік триває з 1 січня по 31 грудня, місяць – з 1 по 30 чи 31 число, що обумовлює наступну закономірність: останній день за своїм числом

місяця завжди переує числу першого дня наступного місяця. Межею таких періодів є 24 години або 00 годин. Саме на підставі такого календарного принципу і зручніше визначати фактичне число [8, с. 31]. Про це свідчить і практика вирішення спорів відповідними судами. Так, згідно з позицією Президії ВАС РФ розрахунок строку на оскарження починається з наступного дня після дати прийняття та оголошення мотивованого рішення [6]. На підставі цього А.А. Архіпов робить слушний висновок, пропонуючи під відповідним днем закінчення строку розуміти день, який за своїм числом місяця є таким саме, що і день, який переує першому дню терміну, що враховується [2, с. 52].

Тиждень як різновид податкового періоду або строку, з яким пов'язуються ті чи інші податково-правові наслідки на сьогодні не використовується не лише українським податковим законодавством, але і більшістю пострадянських законодавств, що регулюють подібні відносини. В той же час, Податковим кодексом Російської Федерації було закріплено норму, відповідно до якої строк, який розраховувався тижнями, закінчувався в останній день тижня [4, ст. 6]. При цьому тижнем визнавався період часу, який містив п'ять робочих днів поспіль. Застосування цієї норми породжувало низку колізій, сперечань – що вважати п'ятьма робочими днями, що слідує поспіль. Практика вирішення судових спорів цієї проблеми призвела до висновку, що двотижневий строк як строк-період складається із десяти робочих днів, які слідує поспіль один за одним, виключаючи святкові і вихідні дні. Позиція щодо того, що строк, який розраховується тижнями, починається з понеділка, а вихідні та святкові дні переривають течію такого строку, що призводить до того, що строк починається з понеділка по новому не була підтримана.

День є одним з найпоширеніших різновидів строків в податковому праві через який встановлюється мінімальний розмір періоду часу, через який корегуються податкові відносини. Податково-правові наслідки мають як календарні дні, так і робочі дні. Строки, які визначаються днями, розраховуються в робочих днях, якщо не міститься посилання на

необхідність його розрахунку в календарних днях [4, п. 6.1 ст. 6; 5, ст. 34].

Розрахунок строку в днях породжує певну розбіжність між розміром фактичного строку та юридичного строку. Це обумовлюється невключенням в розрахунок строку вихідних та святкових днів, за рахунок яких фактичний строк стає більшим ніж юридичний. При цьому не зовсім простим виявляється питання стосовно того, які дні вважати святковими та вихідними, а які робочими. В цій ситуації ми стикаємося з певною бланкетною конструкцією врахування приписів норм трудового законодавства. Останнє передбачає різні режими робочого часу: шестиденний робочий тиждень з одним вихідним днем; п'ятиденний робочий тиждень з двома вихідними; робочий тиждень з вихідними за гнучким графіком; неповний робочий тиждень; робота з ненормованим робочим днем для окремих категорій працівників; щоденна робота [9, ст. 100]. Більш того, треба враховувати і необхідність корегування співвідношення між робочими та вихідними днями на підприємствах із сезонним або безперервним технологічним циклом. В деяких випадках призупинення роботи у вихідні дні неможливе. Саме тому вихідні надаються в різні дні тижня. Це не може не породжувати і відповідні податкові наслідки.

Свого часу багато сперечань породила ст. 366 Податкового кодексу Російської Федерації [4, гл.29]. Виходячи з неї, кожний об'єкт оподаткування підлягав реєстрації у податковому органі за місцем його встановлення не пізніше ніж за два дні до дати встановлення. Податкові органи, виявляючи подібні ситуації, виходили з того, що правопорушенням є і затримка порядку реєстрації на два дні, навіть коли йдеться про суботу та неділю. В той же час, в податковому законодавстві не містилося посилення на те, що вихідними днями визнавалися субота та неділя, тоді як вихідним за трудовим законодавством визнавалася лише неділя [9, ст. 11].

Специфічним різновидом дня для обчислення податкового строку є поняття «операційного дня». Операційним днем виступає частина робочого дня, відведеного для прийому та обслуговування клієнтів в банку та виконання банківської операції щодо

кредитування, розрахунку, прийому та видачі готівкових коштів. Документи, що надходять в банк по закінченню операційного дня, враховуються та відображаються у балансі наступного робочого дня.

Критерій операційного дня використовується як при визначенні виконання обов'язку зі сплати податку, так і з податкової звітності. Виконання банком доручення платника чи податкового органу на перерахування коштів, або застосування забезпечувальних заходів (призупинення операцій по рахунках платника) базується на застосуванні саме операційного дня як критерію визначення строку, що породжує податкові наслідки. До такого ж показника орієнтована і процедура надання податкової звітності. Так, відповідно із п. 49.20 ст. 49 «Подання податкової декларації до органів державної податкової служби» Податкового кодексу України якщо останній день строку подання податкової декларації припадає на вихідний або святковий день, то останнім днем строку вважається операційний (банківський) день, що настає за вихідним або святковим днем. Граничні строки подання податкової декларації можуть бути збільшені за правилами та на підставах, які передбачені Податковим кодексом України [5].

Висновки. Таким чином, підсумовуючи все вищевикладене, можна зазначити, що періоди часу в податково-правовому регулюванні вимірюються роками, кварталами, місяцями, днями. Місяць так рік, як періоди часу, що породжують податково-правові наслідки, можуть застосовуватися в якості календарного та некалендарного. Принциповим є визначення останнього дня закінчення строку, ми погоджуємося з позиціями Президії ВАС РФ та А.А. Архіповим та вважаємо за доречне стверджувати, що розрахунок строку на оскарження починається з наступного дня після дати прийняття та оголошення мотивованого рішення, а під відповідним днем закінчення строку розуміти день, який за своїм числом місяця є таким саме, що і день, який передує першому дню терміну, що враховується. Щодо дня, то будучи найпоширенішим різновидом строків в податковому праві, досить часто з ним пов'язані розбіжності в розрахунку фактичного

та юридичного строку, а також так | званого «операційного дня».

Список використаних джерел:

1. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002, № 95-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации – 2002. – № 30. - Ст. 3012.
2. Архипов А. А. Сроки в налоговом праве: Монография / А. А. Архипов. – М.: Статут, 2011. – 199 с.
3. Гражданский кодекс Российской Федерации от 30.11.1994, № 51-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации – 1994. – № 32. - Ст. 3301.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 31. – Ст.3824.
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – №№13-14, 15-16, 17. – Ст.112.
6. Об обязанности декларанта уплачивать в полном объеме таможенные платежи в соответствии с действовавшим на момент таможенного оформления законодательством : Постановление Президиума ВАС РФ от 5 марта 1996 года № 7816/95 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon.law7.ru/base27/part2/d27ru2570.html>.
7. Постатейный комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации / Г. В. Бойцов, М. Н. Долгова, Бойцова Г. М. – М.: ГроссМедиа, 2006. - 526 с.
8. Смирнов А. Спорные вопросы исчисления сроков / А. Смирнов // Законность. – 2001. - № 9. – С. 30-34.
9. Трудовой кодекс Российской Федерации от 25.09.92, N 3543-1.// [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://kzotrfl.ru>.
10. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18.12.2001 № 174 – ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации – 2001. – № 52. – Ст. 4921.
11. Учебник гражданского процесса / Е. В. Васильковский; под ред. и с предисл. В. А. Томсинова; Моск. гос. ун-т им. М. В. Ломоносова, Юрид. фак. - М. : Зерцало, 2003. – 464 с.