

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ ЮРИДИЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
імені ЯРОСЛАВА МУДРОГО**

КАЛЪЯН КАТЕРИНА ВОЛОДИМИРІВНА

УДК 347.73

СТРОКИ В ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ УКРАЇНИ

12.00.07 – адміністративне право і процес;
фінансове право; інформаційне право

АВТОРЕФЕРАТ

дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук

Харків – 2014

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана на кафедрі фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, Міністерство освіти і науки України.

Науковий керівник: доктор юридичних наук, професор
Кучерявенко Микола Петрович,
Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, завідувач кафедри фінансового права, академік Національної академії правових наук України

Офіційні опоненти: доктор юридичних наук, професор
Якимчук Наталія Яківна,
Київський національний університет імені Тараса Шевченка, професор кафедри фінансового права

кандидат юридичних наук
Шевцова Наталія Володимирівна,
Харківський апеляційний адміністративний суд, заступник голови суду

Захист відбудеться 17 жовтня 2014 року о 10.00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 64.086.01 у Національному юридичному університеті імені Ярослава Мудрого за адресою: 61024, м. Харків, вул. Пушкінська, 77.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого за адресою: 61024, м. Харків, вул. Пушкінська, 70.

Автореферат розіслано 12 версня 2014 року.

**Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради**

В.Ю. Шепітько

ВСТУП

Актуальність теми. Історія державності доводить, що податки є однією з головних умов існування будь-якої держави, адже з них формується фінансова основа бюджету країни, без якої неможливе функціонування державних інститутів. державного бюджету, без якого неможливим є виконання функцій та завдань держави. Консолідація фінансових ресурсів у державному та місцевих бюджетах забезпечується виконанням платниками податків свого податкового обов'язку. Проте податково-правове регулювання полягає не лише у формуванні централізованих та децентралізованих фондів, а й у своєчасному акумулюванні до них грошових ресурсів, при цьому важливим чинником є своєчасність надходжень, тобто, додержання визначених законом строків. Саме від виконання таких умов залежить подальше функціонування механізму бюджетного регулювання, а отже, й економічна, соціальна та оборонна стабільність держави.

Податкове право – одна з наймолодших підгалузей вітчизняного права, деякі інститути якої досі перебувають у процесі становлення й удосконалення. До таких належить інститут строків. Прийнятий у 2011 році Податковий кодекс України мав стати визначальним документом для вирішення проблеми регламентації строків у податковому праві. Проте цей кодифікований акт у деяких випадках не тільки не усунув неузгодженості, що існували, а, навпаки, створив низку нових колізій. З огляду на це, в сучасних умовах проблема правового регулювання строків у податковому праві набуває ще більшої актуальності і потребує детального дослідження та поглибленого аналізу інституту строків у системі податкового права.

Осмісленню автором теми дисертації, глибокій науковості її дослідження та узагальненню висновків сприяли фундаментальні праці І. Є. Енгельмана, Ю. А. Ровинського, Г. Ф. Шершеневича. Теоретичним підґрунтям стали роботи вчених у галузі загальної теорії держави та права, інших правових наук, а саме: С. С. Алексєєва, В. М. Горшенєва, В. П. Грибанова, О. А. Красавчикова, О. А. Лук'янова, Н. М. Оніщенко, В. Н. Протасова, О. Ф. Скакун та ін. Низка положень спирається на праці вчених з фінансового та податкового права О. О. Архіпова, М. Є. Верестової, Д. В. Вінницького, С. Є. Високосова, Л. К. Воронової, О. О. Головашевича, О. В. Дьоміна, К. В. Кисильової, М. П. Кучерявенка, А. Г. Першутова, Н. Ю. Пришви, Ю. М. Старилова, Д. В. Федорова, О. І. Худякова, С. Д. Ципкіна.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертація виконана на кафедрі фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого відповідно до цільової комплексної програми «Проблеми правового забезпечення справляння податків та зборів в Україні» (номер державної реєстрації 0111U000965).

Тема дисертаційного дослідження затверджена на засіданні вченої ради Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого (протокол № 04 від 23.12.2011 р.).

Мета і завдання дослідження. Метою дисертації є встановлення місця інституту строків у системі податково-правового регулювання, значення строків як юридичного факту, їх класифікація, а також характеристика строків давності, строків виконання податкового обов'язку та наслідків їх порушення.

Відповідно до мети дисертаційної роботи автором для її досягнення були поставлені такі завдання:

- охарактеризувати особливості та місце інституту строків у податковому праві;
- визначити співвідношення категорій «період» і «момент часу»;
- обґрунтувати вимоги до класифікації строків у податковому праві та встановити її значення;
- навести підстави класифікації строків у податковому праві та класифікувати їх;
- визначити місце строків у системі юридичних фактів;
- диференціювати строки залежно від особливостей обрахування шляхом виділення строків-періодів та строків-моментів;
- охарактеризувати строки давності за чинним податковим законодавством України;
- виявити зв'язок між пропуском строків давності та настанням відповідальності у податкових відносинах; визначити особливості останньої в системі податково-правового регулювання.

Об'єктом дослідження виступають суспільні відносини, що виникають у процесі своєчасного виконання податкового обов'язку.

Предметом дослідження є правове регулювання строків у податковому праві України.

Методи дослідження. Методологічну основу становить сукупність засобів і прийомів пізнання, комплексне застосування яких дає змогу досягти мети й забезпечити наукову достовірність та чіткість отриманих результатів.

Для здійснення дослідження застосовано загальнофілософські, загальнонаукові та спеціальні методи. Глибокому вивченню об'єкта і предмета дисертації сприяв універсальний діалектичний метод, застосування якого дозволило всебічно проаналізувати взаємозв'язки та взаємообумовленості тих соціальних явищ, що виникають у процесі функціонування інституту строків у податковому праві.

Використання логічного методу, як виду загальнонаукового методу пізнання дало змогу визначити основні поняття, що охоплюють тему в роботі, та підстави класифікації досліджуваних явищ, виділити їх види й підвиди. Історичний (хронологічний) метод дав можливість виявити специфіку розвитку інституту строків у податковому праві, а також вплив певних часових умов на

його еволюцію. На основі системного методу встановлено структуру інституту строків у податковому праві та визначено особливості функціонування кожного його елемента.

На основі формально-юридичного методу проведено поглиблене вивчення та тлумачення законодавчих норм. Звернення до міжнародного досвіду, його аналізу в аспекті регулювання досліджуваного явища, виявлення відмінностей та особливостей інституту строків у податковому праві, їх узагальнення зроблено методом порівняння з вітчизняним податковим законодавством.

Наукова новизна одержаних результатів. Наукова новизна полягає в тому, що дисертація є одним із перших комплексних досліджень правового регулювання строків у податковому праві в Україні.

Наукова новизна цього дослідження виражена, перш за все, в таких положеннях, що виносяться на захист:

уперше:

- здійснено класифікацію строків у податковому праві, основою якої стали такі критерії: а) мета регулятивного впливу; б) динаміка податкового обов'язку; в) спосіб визначення та обрахування; г) можливість корегування строків; д) наслідки дотримання чи порушення строків;

- залежно від особливостей обрахування строків виділено дві їх групи: строки-моменти та строки-періоди, розрізняти які необхідно за визначенням моменту початку і закінчення та процедурою розрахунку. Виокремлено специфічну форму строків, яка полягає в поєднанні строків-періодів та строків моментів, що обумовлює визначення певного періоду часу, початок та закінчення якого пов'язується з відповідними моментами в часі;

- виділено три потенційні суб'єкти відповідальності у разі незаконного стягнення коштів з платника: 1) держава або територіальна громада (як суб'єкти, що отримують до своїх бюджетів такі кошти); 2) контролюючий орган, на підставі рішення якого здійснено таке стягнення; 3) посадова особа контролюючого органу, яка прийняла рішення про незаконне стягнення податку чи збору;

удосконалено:

- характеристику строків шляхом обґрунтування позиції, згідно з якою строки не можна відносити ні до абсолютних, ні до відносних юридичних подій, бо вони посідають самостійне місце в системі юридичних фактів поряд з подіями та діями та є різновидом як фактів-подій, так і фактів-дій;

- диференціацію фінансової і адміністративної відповідальності: за суб'єктом (у разі застосування адміністративної відповідальності суб'єктом виступають тільки фізичні особи, а фінансової – і юридичні, і фізичні); за санкціями (особливістю фінансової відповідальності за податкові правопорушення є те, що вона ґрунтується на податковому примусі, якому притаманні специфічні ознаки);

- характеристика відповідальності за порушення податкового законодавства, яка реалізується шляхом: 1) стягнення всієї суми прихованого або заниженого платежу в бюджет у формі податку; 2) штрафу, який накладається податковим органом; 3) пені, що стягується з платника за затримання сплати податку та має подвійну природу (виступає і мірою відповідальності, і засобом забезпечення виконання податкового обов'язку);

- визначення системи санкцій за порушення податкового законодавства, яка зводиться до єдиної санкції – штрафу, що обумовлює необхідність розрізнення відповідальності за порушення податкового законодавства та засобів забезпечення виконання податкового обов'язку, коли засоби відповідальності поряд із засобами забезпечення (призупинення операцій на банківських рахунках, податкова застава, арешт майна і т.д.) спрямовані на комплексне реагування щодо протиправної поведінки платника та охоплюють весь комплекс негативних наслідків для осіб, які порушили податкове законодавство, що не виключає і певних похідних засобів впливу на поведінку платника (звернення контролюючого органу до Національного банку з клопотанням про анулювання ліцензії на здійснення банківської діяльності);

дістали подальшого розвитку:

- рекомендації щодо застосування приписів статті 56 Податкового кодексу України, які по-різному регулюють одні й ті самі відносини і суперечать один одному. Оскільки пункти 56.18 та 56.19 статті 56 Податкового кодексу України не можуть застосовуватися судами одночасно, доцільно керуватися пунктом 56.21 статті 56 Податкового кодексу України, а при прийнятті позовної заяви від платників податків про оскарження рішень про нарахування грошових зобов'язань суди повинні вирішувати питання на користь платника податків і застосовувати норму, яка передбачає більш тривалий строк для звернення до суду (1095 днів).

- положення стосовно вирішення проблем у випадках, у яких порядок притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства має бланкетний характер, що зумовлює використання норм цивільного, господарського чи іншого законодавства, коли при вирішенні питання щодо відповідальності посадових осіб підприємств та організацій, які є платниками податків та зборів, необхідно враховувати, що ці особи не є суб'єктами податкових правовідносин і не можуть притягуватися до відповідальності, виходячи безпосередньо з норм податкового законодавства, а мають притягуватися (за наявності відповідних підстав) до адміністративної чи кримінальної відповідальності.

Практичне значення одержаних результатів. Одержані в дисертації висновки і пропозиції можуть бути використані:

- у науково-дослідній сфері – для подальшого опрацювання проблем регулювання і функціонування механізму строків у податковому праві;

- у сфері законодавства – при розробці проектів та законів про внесення змін до податкового законодавства України;

- у практичній діяльності – при проведенні науково-практичних конференцій, семінарів, присвячених роз'ясненню застосування норм податкового права;

- у навчальному процесі – при розробці навчальних та навчально-методичних матеріалів та викладанні дисципліни «Податкове право», спецкурсів з оподаткування, при підготовці студентами, аспірантами своїх наукових робіт тощо.

Апробація результатів дослідження. Дисертація виконана й обговорена на кафедрі фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого. Основні наукові положення й висновки дисертаційного дослідження, а також практичні рекомендації щодо вдосконалення фінансового законодавства України викладено у доповідях на всеукраїнських та міжнародних науково-практичних конференціях: «Принципы фінансового права» (м. Харків, 19-20 квітня 2012 р.); «Актуальні питання публічного та приватного права» (м. Запоріжжя, 3 жовтня 2012 р.); «Актуальні проблеми юридичної науки очима молодих вчених» (м. Донецьк, 24 лютого 2012 р.)

Публікації. Ключові й окремі наукові положення та висновки дисертації знайшли своє відображення у восьми публікаціях (п'яти статтях, опублікованих у фахових виданнях, і трьох тезах доповідей на науково-практичних конференціях).

Структура дисертації визначається її метою, завданнями та предметом дослідження і композиційно складається зі вступу, двох розділів, що містять п'ять підрозділів, висновків та списку використаних джерел. Загальна кількість сторінок дисертаційного дослідження – 190, з них 170 – основний текст. Кількість використаних джерел – 206.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** обґрунтовано актуальність дослідження, розкрито його зв'язок із науковими програмами, визначено мету, завдання, об'єкт і предмет дисертації та її методологічна основа, надано інформацію про апробацію та практичне значення отриманих результатів, сформульовано положення наукової новизни, які виносяться на публічний захист та відображають особистий внесок дисертанта у розроблення способів вирішення досліджуваної проблеми.

Розділ перший **«Правова природа строків та їх класифікація»** складається із двох підрозділів та присвячений визначенню основних положень стосовно природи, місця, особливостей та класифікації строків у податково-правовому регулюванні.

У підрозділі 1.1. «Інститут строків у системі податково-правового регулювання» розкриваються визначення, порядок обчислення та особливості строків, зазначаються риси та місце інституту строків в податковому праві. Особливостями строків слід вважати: 1) облікове значення; 2) формальну визначеність (притаманна праву взагалі); 3) спеціальні правила розрахунку; 4) наявність певних наслідків.

Щодо ознак, що характеризують строки у податковому праві як правове поняття, то їх можна поділити на загальні та особливі. До загальних можна віднести: а) визначеність через традиційні критерії (роки, квартали, місяці, дні або момент у часі, що визначається календарною датою, вказівкою на подію, яка повинна невідворотно настати, або на дію, яка повинна бути здійснена); б) визначення строків для своєчасної реалізації суб'єктами прав та виконання обов'язків; в) обумовлює у випадку пропуску строку юридично значущі наслідки. Особливі ознаки обумовлюються відповідною стадією податкового регулювання (прийняття норми, справляння податкового обов'язку, оскарження і т.д.) та метою регулювання. Ці ознаки найбільш змістовно відображаються при класифікації строків в податковому регулюванні.

Зазначається, що в окремих випадках строки можуть корегуватись в залежності від характеру правового статусу зобов'язаної особи та накладатися одне на одне. Це відбувається при зміні податкового режиму. При цьому протягом податкового періоду платник податку реалізовує свої обов'язки, знаходячись на загальному режимі оподаткування (є суб'єктом податкових правовідносин на загальних підставах, відомості щодо нього містяться в загальних податкових реєстрах). У разі прийняття до закінчення податкового періоду рішення щодо переходу на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, він набуває ознак спеціального суб'єкту податкових правовідносин, що вимагає включення відомостей щодо нього до спеціальних реєстрів і відповідно зміни строку та форм звітності.

Щодо проблеми самостійності інституту строків у податковому праві зауважимо, що навряд чи можливо виробити певний єдиний критерій, за яким можна обґрунтувати однорідність норм-строків. Це складно зробити як за умовами спрямованості регулювання (мети), різного суб'єкта, складу та різних наслідків, так і за аналізом системи строків у податковому праві. Саме тому, видається більш логічним виділення сукупності норм, які регулюють відповідні строкові відносини, в кожному базовому податково-правовому інституті.

Основна увага у підрозділі 1.2. «Класифікація строків у податковому регулюванні» приділена значенню класифікації, визначенню вимог, на підставі яких має здійснюватись класифікація, зокрема і строків у податковому праві. Зазначено, що такими принциповими вимогами є: а) корегування поведінки учасників правовідносин; б) врахування мети реалізації приписів відповідно класифікаційної групи; в) вичерпність класифікації; г) незмінність критеріїв, на підставі яких здійснюється диференціація.

Наголошується, що класифікація передбачає не лише розподілення на споріднені блоки чи групи, а обумовлює і певну ієрархію, підпорядкування внутрішніх складових, які можуть утворити багатоланкову систему. При цьому вичерпний підхід щодо класифікації щільно деталізує всі можливі варіанти виконання імперативних приписів податкових норм. Тобто треба враховувати, що вичерпний підхід чітко орієнтований на регулювання чинних суспільних відносин. Він виключає необхідність в регулюванні відумерлих відносин, які мали певне правове оформлення, але на сьогодні необхідність в цьому зникла. Але вичерпний підхід до класифікації не може бути раз і назавжди абсолютним. Певну плинність, відносність цьому додає, перш за все, розвиток суспільних відносин та об'єктивна необхідність корегування, виходячи з цього, сукупності відповідних правових норм.

Щодо строків, то вони класифіковані наступним чином:

1. Відповідно до мети регулятивного впливу: процедурні та процесуальні строки, строки давності та строки-дефініції.

2. Залежно від динаміки податкового обов'язку: а) строки податкового обліку; б) строки сплати податків та зборів; в) строки податкової звітності.

3. Залежно від способу визначення та обрахування податково-правового значення набувають строки, які визначаються: а) календарною датою; б) вказівкою на подію; в) вказівкою на дію; г) періодом часу.

4. Виходячи з можливості корегування строків: а) строки, які передбачають досягнення певних домовленостей в податковому регулюванні; б) строки, які обумовлюють корегування процедури виконання податкового обов'язку в широкому сенсі; в) строки, які не передбачають корегування.

5. Залежно від наслідків дотримання чи порушення строків: а) строки виконання податкового обов'язку; б) строки позитивних наслідків виконання податкового обов'язку; в) строки негативних наслідків щодо невиконання податкового обов'язку.

Другий розділ дисертації **«Значення та наслідки додержання строків при виконанні податкового обов'язку»** присвячений поглибленому та детальному дослідженню строків у податковому праві. У підрозділі 2.1. *«Значення строку як юридичного факту при обчисленні строків»* надано характеристику строків у податковому праві як різновиду юридичних фактів та порядок й особливості обчислення таких строків.

Зазначається, що строки не можна зараховувати ні до абсолютних, ні до відносних юридичних подій, оскільки вони посідають самостійне місце в системі юридичних фактів поряд з подіями та діями і є різновидом як фактів-подій, так і фактів-дій. Абсолютні події охоплюють явища, виникнення, зміна та припинення яких не були обумовлені людською діяльністю взагалі. Незалежність від людської діяльності не означає, що вони уникають участі в упорядкуванні податкових відносин (народження чи смерть фізичної особи вже

пов'язується із певними податковими наслідками, особливістю яких є те, що в першу чергу вони стосуються осіб, пов'язаних з народженням чи померлим).

Особливості розрахунку строків пов'язані з типом строку. Найбільш принципова диференціація строків залежно від особливостей обрахування передбачає виділення строків-періодів та строків-моментів. Розрізнити ці дві групи строків можна за наступними підставами: а) визначення моменту початку та закінчення; б) процедури розрахунку. Проте існує специфічна форма, в якій поєднано строки-періоди і строки-моменти; вона є різновидом строків, які обумовлюють визначення певного періоду часу, початок та закінчення якого пов'язується з відповідними моментами в часі.

Розрахунок строку передбачає встановлення умовних меж плину часу, які орієнтуються на традиційні критерії часових періодів. Такими періодами виступають рік, місяць, день, година і т.д. Принциповим в цій ситуації є не лише встановлення відповідних часових кордонів дії або події в часі, а і обов'язкова визначеність правових наслідків такого періоду для учасників відносин. Виходячи з орієнтованості на правову оболонку цих відносин, відповідний правовий сенс визначення терміну часу обумовлюється галузевими ознаками, розумінням відокремленої сукупності правових норм, що передбачають специфічно-галузеві засоби упорядкування поведінки суб'єктів. Саме тому і процедура, і наслідки розрахунку термінів в окремих галузях права мають носити свої специфічні ознаки.

Зроблено акцент на тому, що визначення моменту початку відліку строку має принципове значення, бо з цієї миті вже виникає потреба в реалізації прав та обов'язків усіх учасників податкових правовідносин. Не менш важливим є визначення моменту, коли такий строк закінчується, бо з цієї миті припиняється імперативний вплив податково-правової норми на організацію діяльності та поведінки суб'єкта, тобто за межею такого строку вже не можуть виникнути позитивні або негативні наслідки для останнього.

Підрозділ 2.2. «*Строки давності та їх правове значення*» присвячений дослідженню строків давності, їх походженню та значенню, а також вирішенню проблем у ситуаціях, коли права платників податків були порушені податковими органами. Особлива увага приділяється аналізу строків давності з огляду на законодавство України.

Виділено потенційні суб'єкти відповідальності у разі незаконного стягнення коштів з платника. Такими суб'єктами можуть бути: 1) держава або територіальна громада (як суб'єкти, які отримують до своїх бюджетів такі кошти); 2) контролюючий орган, на підставі рішення якого здійснено таке стягнення; 3) посадова особа контролюючого органу, яка прийняла рішення про незаконне стягнення податку чи збору. Хоча в цьому випадку побудова конструкції солідарної відповідальності не вбачається доцільною, проте залишати поза межами пошуку найбільш слушного виходу із цієї ситуації –

відновлення матеріального стану платника, який постраждав внаслідок незаконного рішення, навряд чи послідовно.

Загальновідомо, що поняття строків давності притягнення до відповідальності притаманне всім публічним галузям права в контексті врегулювання ситуації, пов'язаної зі скоєнням правопорушення, наслідком чого є притягнення до відповідальності. Водночас, не можна вважати, що підстави притягнення до відповідальності мають залишатися завжди незмінними. Саме з огляду на це застосовуються строки давності притягнення до відповідальності за вчинення відповідного правопорушення (в нашому випадку – податкового правопорушення). Підставами для визначення тривалості строку давності можуть бути: а) категорії правопорушень; б) види діяння; в) характер санкцій.

У підрозділі 2.3. «Наслідки порушення строків виконання податкового обов'язку» проаналізовано зміст законодавчих норм, що містять суперечності, і надано рекомендації стосовно їх усунення. Окремо розглянуто наслідки, особливості та види відповідальності за порушення строків при виконанні податкового обов'язку.

Дослідження норм чинного Податкового кодексу України, дало підстави стверджувати, що приписи ст. 56 цього кодексу по-різному регулюють одні й ті самі відносини і при цьому суперечать один одному, зокрема пункти 56.18 та 56.19 статті 56, які через зазначені причини не можуть застосуватися судами одночасно. На нашу думку, перевагу повинно бути надано одній із цих законодавчих норм, оскільки треба виходити з того, що пункти 56.18 та 56.19 статті 56 Податкового кодексу України містяться в одному і тому самому нормативно-правовому акті, прийняті одночасно і регулюють ті самі відносини. Тому суперечність між ними не може бути усунута шляхом застосування загальноновизнаних прийомів тлумачення законодавчих норм (надання переваги нормі, яку прийнято пізніше або яка є спеціальною). У цій ситуації слід керуватися пунктом 56.21 статті 56 зазначеного Кодексу. Таким чином, при розгляді позовної заяви від платників податків про оскарження податкових повідомлень-рішень та інших рішень про нарахування грошових зобов'язань суди повинні вирішувати питання на користь платника податків і застосовувати пункт 56.18 статті 56 Податкового кодексу України, який передбачає більш тривалий строк для звернення до суду (1095 днів), ніж пункт 56.19 цієї ж статті (один місяць).

На підставі аналізу пунктів 102.1, 102.2 та 102.4 статті 102 Податкового кодексу України зроблено висновок, що застосування строків давності, визначених статтею 102 Податкового кодексу України, поширюється і на випадки порушення провадження у справі про стягнення відповідного податку.

Мета податкової відповідальності полягає у забезпеченні своєчасного надходження коштів до бюджетів незалежно від суб'єктивного відношення платника до підстав її настання. Регулювання відповідальності за порушення податкового законодавства передбачає узгодження кримінальної,

адміністративної та податкової відповідальності. При цьому фінансову відповідальність часто ототожнюють з адміністративною, чого робити не можна. Зазначено, що існують випадки, в яких порядок притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства має бланкетний характер, який зумовлює використання норм цивільного, господарського та іншого законодавства.

ВИСНОВКИ

При дослідженні проблем, що розглядались у дисертації, відповідно до поставленої мети і завдань здійснено теоретичне узагальнення і вирішено наукове завдання, що полягає у наданні характеристики та виявленні особливостей порядку застосування, значення, обчислення та наслідків недотримання строків в податково-правовому регулюванні в Україні. У роботі наведено розширену класифікацію податково-правових строків, визначено місце податкових строків у системі юридичних фактів, окрему увагу приділено строкам давності в податковому праві. На підставі дослідження зроблено такі висновки:

1. Незважаючи на наявність у правовій науці багатьох різних підходів до визначення строку, переважають два з них: 1) це поняття означає тривалість, тобто певний проміжок часу; 2) строк – це межа часового проміжку.

2. Період і момент часу – це споріднені конструкції, одна з яких є похідною від іншої, а не два відокремлених поняття, які не збігаються та не обумовлюються один одним. Момент часу саме і є внутрішнім елементом періоду часу.

3. До визначальних ознак строків слід віднести: 1) облікове значення; 2) формальну визначеність; 3) спеціальні правила розрахунку; 4) наявність певних наслідків. Загальні ознаки строків: а) визначеність через традиційні критерії; б) визначення строків для своєчасної реалізації суб'єктами прав та виконання обов'язків; в) обумовленість настанням юридично значущих наслідків у разі їх пропуску. Особливі ознаки обумовлюються відповідною стадією податкового регулювання та метою регулювання і найбільш змістовно відображаються при класифікації строків у податковому регулюванні. Виходячи з аналізу системи строків у податковому праві, складно уявити таке угруповання податково-правових норм, яке існувало б як однорідна єдність. Саме тому видається більш логічним виділення сукупності норм, які регулюють відповідні строкові відносини, в кожному базовому податково-правовому інституті.

4. Принциповими вимогами, на підставі яких має здійснюватися класифікація строків у податковому праві є: 1) корегування поведінки учасників правовідносин; 2) урахування мети реалізації приписів відповідно до класифікаційної групи; 3) класифікація має бути вичерпною; 4) критерії, на підставі яких здійснюється диференціація, мають бути незмінними.

5. В узагальненому вигляді строки в податковому праві можна класифікувати за наступними підставами:

1. Відповідно до мети регулятивного впливу норм, які закріплюють певні терміни часу, для корегування динаміки податкових правовідносин: а) процедурні та процесуальні строки; б) строки давнини.

2. Залежно від динаміки податкового обов'язку, реалізації його складових (облік, сплата, звітність): а) строки податкового обліку (строки обліку платників податків і строки обліку об'єктів оподаткування); б) строки сплати податків та зборів; в) строки податкової звітності.

3. Залежно від способу визначення та обрахування податково-правового значення набувають строки, які визначаються: а) календарною датою; б) вказівкою на подію; в) вказівкою на дію; г) періодом часу.

4. Виходячи з можливості корегування строків, зміни термінів часу: а) строки, які можна корегувати; б) строки, які не можуть бути змінені.

5. Залежно від наслідків дотримання чи порушення строків: а) строки виконання податкового обов'язку; б) строки позитивних наслідків виконання податкового обов'язку; в) строки негативних наслідків щодо невиконання податкового обов'язку.

6. Строки не можна зараховувати ні до абсолютних, ні до відносних юридичних подій, вони посідають самостійне місце в системі юридичних фактів поряд з подіями та діями. Строки є різновидом як фактів-подій, так і фактів-дій.

7. Особливості розрахунку строків пов'язані з типом строку. Найбільш принципова диференціація строків залежно від особливостей обрахування передбачає виділення строків-періодів та строків-моментів. Розрізняти ці дві групи строків можна на підставі таких критеріїв: а) визначення моменту початку та закінчення; б) процедури розрахунку. Специфічною формою поєднання строків-періодів та строків-моментів може бути різновид строків, які обумовлюють визначення певного періоду часу, початок та закінчення якого пов'язується з відповідними моментами в часі.

8. Строки давності притягнення до відповідальності притаманні всім публічним галузям права в контексті врегулювання ситуації, пов'язаної із вчиненням правопорушення. Наслідком цього є притягнення до відповідальності. Водночас, сумнівно вважати, що підстави притягнення до відповідальності ніколи не повинні змінюватись. Зважаючи на це, застосовуються строки давності притягнення до відповідальності за скоєння відповідного правопорушення (в нашому випадку – податкового правопорушення). Підставами для визначення тривалості строку давності можуть бути: а) категорії правопорушень; б) вид діяння; в) характер санкцій.

9. Приписи ст. 56 Податкового кодексу України по-різному регулюють одні й ті самі відносини і при цьому суперечать один одному, зокрема пункти 56.18 та 56.19 статті 56 Податкового кодексу України, які через зазначені причини не можуть застосуватися судами одночасно, тож, як вихід, перевагу

слід надати одній із цих законодавчих норм. У цій ситуації слід керуватися пунктом 56.21 статті 56 Податкового кодексу України. Таким чином, при прийнятті до розгляду позовної заяви від платників податків про оскарження податкових повідомлень-рішень та інших рішень про нарахування грошових зобов'язань суди повинні вирішувати питання на користь платника податків і застосовувати пункт 56.18 статті 56 Податкового кодексу України, який передбачає більш тривалий строк для звернення до суду (1095 днів), ніж пункт 56.19 цієї ж статті (один місяць).

10. Фінансову відповідальність часто ототожнюють з адміністративною, проте вони різняться за низкою особливостей: по-перше, вони розрізняються за суб'єктом; по-друге, фінансова відповідальність за податкові правопорушення ґрунтується на податковому примусі, якому притаманні специфічні ознаки. Визначальними особливостями адміністративних санкцій є такі: а) відсутність тяжких правових наслідків; б) застосування при менш тяжких податкових правопорушень (проступків); в) адміністративні санкції не спричиняють судимості. Існують випадки, за яких порядок притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства має бланкетний характер, який зумовлює використання норм цивільного, господарського та іншого законодавства.

11. Система санкцій за порушення податкового законодавства зводиться до єдиної – штрафу. Засоби відповідальності поряд із засобами забезпечувальними (призупинення операцій на банківських рахунках, податкова застава, арешт майна і т.д.) забезпечують всебічне реагування на протиправну поведінку платника та охоплюють весь комплекс негативних наслідків для осіб, які порушили податкове законодавство. Це не виключає і певних похідних засобів впливу на поведінку платника, таких як, наприклад, спеціального засобу – звернення податкового органу до Національного банку з клопотанням про анулювання ліцензії на здійснення банківської діяльності.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ РОБІТ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

1. Кальян К. В. Правовое регулирование сроков судебного обжалования актов налоговых органов / К. В. Кальян // *Налоги и налогообложение*. – М. – 2014. – №1. – С. 38-43.

2. Кальян К. В. До питання щодо змісту податкових процедур стягнення коштів за податковим боргом / К. В. Кальян // *Держава та регіони*. – 2014. – № 1. – С. 47-49.

3. Кальян К. В. Значення часових критеріїв при регулюванні справляння податкового обов'язку/ К. В. Кальян // *Митна справа*. – 2014. – № 2. – Ч. 2. – Кн. 1. – С. 248-250.

4. Кальян К. В. Щодо класифікації строків у податковому праві / К. В. Кальян // *Право і суспільство*. – 2014. – № 4. – С. 197-203.

5. Кальян К. В. Деякі питання розрахунку строків у податковому праві / К. В. Кальян // Форум права. – 2014. – № 2. – С. 139-143 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2014_2_23.pdf.

6. Кальян К. В. До питання щодо процесуального значення податкових строків. / К. В. Кальян // Принципы финансового права : материалы междунар. науч.-практ. конф., Харьков, 19-20 апр. 2012 г. / редкол.: В. Я. Таций, Ю. П. Битяк, Л. К. Воронова и др. – Харьков : Право, 2012. – С. 103-105.

7. Кальян К. В. Окремі питання застосування строків у податковому праві України / К. В. Кальян // Актуальні питання публічного та приватного права: тези доп. III Міжнар. наук.-практ. конф. 3 жовт. 2012 р. / за ред. В. М. Огаренка та ін. – Запоріжжя : КПУ, 2012. – С. 195-197.

8. Кальян К. В. Строки оскаржень рішень контролюючих органів у Податковому кодексі України / К. В. Кальян // Актуальні проблеми юридичної науки очима молодих вчених: матеріали всеукр. наук.-практ. конф. (в авторській редакції), Донецьк, 24 лют. 2012 р.: [матеріали у 2 ч.]. – Донецьк: ЧП «ИД Кальмиус», 2012. – Ч. II. – С. 54-56.

АНОТАЦІЯ

Кальян К. В. Строки в податковому праві України. – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, Міністерство освіти і науки України. – Харків, 2014.

Дисертацію присвячено дослідженню проблем строків у податково-правовому регулюванні України. У роботі здійснено поглиблений аналіз природи, особливостей обчислення, характерних ознак та специфіки строків як у загально-правовому аспекті, так і з огляду на їх правове регулювання в системі податкового права України.

Окрему увагу приділено класифікації податково-правових строків, та їх характеристиці як юридичних фактів, визначенню строків давності та їх призначенню, а також розглянуто випадки порушення порядку дотримання податково-правових строків та наслідки, що настають за таким порушенням.

Ключові слова: податково-правові строки, класифікація строків у податковому регулюванні, обчислення податкових строків, строки давності в податковому праві, порушення строків у податково-правовому регулюванні.

АННОТАЦИЯ

Кальян К. В. Сроки в налоговом праве Украины. – На правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.07 – административное право и процесс; финансовое право; информационное право. – Национальный юридический университет имени Ярослава Мудрого, Министерство образования и науки Украины. – Харьков, 2014.

Диссертация посвящена исследованию проблем сроков в налогово-правовом регулировании Украины. В работе осуществлен углубленный анализ природы, особенностей исчисления, признаков и специфики сроков как в общеправовом аспекте, так и с точки зрения их правового регулирования в системе налогового права Украины. Предлагаются пути решения некоторых наиболее важных проблем налогового права, что при использовании их на практике позволит улучшить и усовершенствовать правовое регулирование отношений, возникающих не только при надлежащем исполнении налоговой обязанности, но и в случае нарушения норм действующего налогового законодательства – причины возможного возникновения налогового спора.

Выделяются особенности сроков в налоговом праве, к которым относятся: учетное значение, формальная определенность, специальные правила расчета, наличие определенных последствий. При этом обязательность соблюдения установленных сроков связывается с положительными последствиями для налогоплательщика (возникновение права на бюджетное возмещение или возможности использования налогового освобождения, налоговых каникул и т.д.), тогда как возможность негативных последствий связывается, прежде всего, с нарушением принципа обязательности соблюдения сроков, который обуславливает соответствующие права и обязанности.

Строго разграничены такие понятия, как «течение срока» и «расчет срока», в соответствии с чем в первом случае речь идет об объективной конструкции, которая не может корректироваться действиями людей, в то время как расчет срока имеет субъективный характер, поскольку объективная категория времени обретает конкретное выражение вследствие выполнения субъектом определенных законом расчетов. С этим связываются и соответствующие понятия, обуславливающие особенности правового воздействия на общественные отношения (приостановление, прерывание, продление), предусматривающие изменение порядка расчета сроков.

Определены критерии классификации налогово-правовых сроков, дана характеристика налоговых сроков как юридических фактов, проанализировано понятие сроков давности, их назначение, рассмотрены случаи нарушения порядка соблюдения налогово-правовых сроков их и последствия. Приведена характеристика и классификация последствий нарушения сроков исполнения налоговой обязанности, проведено сравнение сущностных характеристик различных форм фиксирования начала течения срока, его приостановление, продление, очерчены перспективы развития процедурных аспектов регулирования отношений по поводу исчисления сроков в налоговом праве,

особенностей применения отдельных процедур и предложены аргументированные изменения в действующее законодательство.

Ключевые слова: налогово-правовые сроки, классификация сроков в налоговом регулировании, исчисление налоговых сроков, сроки давности в налоговом праве, нарушение сроков в налогово-правовом регулировании.

SUMMARY

Kalyan K. V. Terms in the tax law of Ukraine. – On the right of a manuscript.

Dissertation for the degree of candidate of juridical sciences, specialty 12.00.07 – administrative law and process; financial law; information law. – Yaroslav the Wise National Law University, Ministry of Education and Science of Ukraine. - Kharkov, 2014.

This research focuses on issues in terms of tax and legal regulation in Ukraine. The work carried out in-depth analysis of the nature and characteristics of the calculation, the specific features and terms as a general legal perspective and in terms of their legal regulation in the tax law in Ukraine.

Special attention is paid to the classification of the tax and legal terms, and its consequences, the tax characterization of the timing as legal facts, the definition of limitation periods and their purpose, and consider cases of disorderly conduct tax compliance and legal terms, and the consequences that come for such violations.

Keywords: tax and legal terms, classification in terms of tax regulation, the calculation of tax terms, statute of limitations in tax law, in violation of terms of tax and legal regulation.

Відповідальний за випуск
доктор юридичних наук, професор О.А. Лукашев

Підписано до друку 02.09.2014 р. Формат 60x90/16
Папір офсетний. Віддруковано на різнографі.
Умовн. друк. арк. 0,7. Облік.-вид. Арк. 0,9.
Тираж 100 прим. Зам. № 1049

Друкарня Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого
61024, Харків, вул. Пушкінська, 77