



ва» и «система финансового законодательства» в современный период / Г. Г. Пиликин // Российский юридический журнал. – 2011. – № 6. – С. 180–189.

17. Малько А. В. Теория государства и права / Малько А. В., Нырков В. В., Шундилов К. В. ; под ред. С. С. Алексеева. – М., 1985.

18. Костюков А. Н. Дискуссионные вопросы предмета и системы российского финансового права : учебное пособие / Костюков А. Н. – Омск, 2002. – 94 с.

19. Пилипенко А. А. Финансовое право : [учебное пособие] / Пилипенко А. А. – Минск, 2007. – 608 с.

20. Финансовое право : учебник / [отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко]. – 2-е изд. – М., 2009. – 528 с.

21. Зуев В. М. О системе отрасли финансового права / В. М. Зуев // Правовые проблемы укрепления российской го-

сударственности : сб. статей. Ч. 37 / под ред. В. Ф. Воловича. – Томск, 2007.

22. Латковська Т. А. Фінансове право у системі українського права / Т. А. Латковська // Фінансове право. – 2010. – № 1. – С. 11–15.

23. Нефёдов Д. В. Система современного финансового права / Д. В. Нефёдов // Известия Высших учебных заведений. Правоведение. – 2011. – № 4. – С. 128–149.

Стаття надійшла до редакції 28.04.2013 р.

УДК 347.73

І. Є. Криницький,

завідувач науково-дослідної лабораторії № 1
Науково-дослідного інституту фінансового права,
Національний університет ДПС України

ПОДАТКОВО-ПРОЦЕСУАЛЬНІ СТРОКИ: СУТНІСТЬ І СПЕЦИФІКА

Статтю присвячено аналізу існуючих теоретичних підходів до розуміння правової природи процесуальних строків у податковому праві. Визначено та розглянуто особливості, притаманні податково-процесуальним строкам.

Стаття посвячена аналізу існуючих теоретических підходів к пониманию правовой природы процессуальных сроков в налоговом праве. Определены и рассмотрены особенности, присущие налогово-процесуальным срокам.

The article examines current theoretical approaches to understanding the nature of the procedural deadlines in tax law. Identifies and examines features that are inherent to them.

Ключові слова: юридичні строки, процесуальні строки, податково-процесуальні строки, правова природа та специфіка.

Зміна підвалин сучасної науки пов'язана з переглядом існуючих уявлень про час, його місце у науковій картині світу, унаслідок цього в центрі уваги опиняються такі поняття, як «процесуальність», «змінність» [1, с. 8]. Важливо наголосити, що право як концентрована державна воля суспільства має своїм «адресатом» не просто час, воно спрямоване на регулювання темпоральних параметрів відносин між людьми (послідовність, швидкість, ритмічність, тривалість тощо). І тому цілком зрозуміло, що для правової науки на перший план виходить дослідження юридичних строків взагалі та процесуальних строків зокрема. Водночас важливо зауважити, що категорії «час» та «строк» співвідносяться: з одного боку, як ціле та частина (як родові та видові); з іншого – як об'єктивне явище та суб'єктивне. Юридичний строк виступає відбиттям у правовому просторі загальної категорії «час», результатом її інтерполяції на правову матерію. Особливо потрібно наголосити, що головним «каналом» упровадження фактору часу у праворегулятивний та правоохоронний механізм слугує саме юридичний процес. Водночас необхідно зазначити, що правовий строк як спосіб виміру та фіксації часу впливає не сам на себе, а на поведінку всіх учасників правового регулювання, і тому як суб'єктивний вимір об'єктивного руху він може не тільки припинятися, але й змінюватися, зупинятися та відновлюватися.

У свою чергу, зрозуміло, що важливість такого

правового феномена, як процесуальні строки, знаходить відбиття і у сфері оподаткування. У зв'язку з цим звернемо увагу тільки на один, проте визначальний момент. Навіть поверховий аналіз тексту Податкового кодексу України дає нам підстави констатувати, що вітчизняний законодавець досить часто оперує категорією «строк». Про це свідчить і та обставина, що тільки в назвах статей цей термін вживається 18 разів (ст.ст. 31, 32, 57, 82, 102, 114, 118, 121, 128, 130, 203, 222, 237, 254, 260, 287, 295, 306 ПК України) [2]. Узагалі окреслена категорія вживається 462 рази в 137 статтях означеного Кодексу (тобто майже в 39 % від загальної їх кількості).

На екстраординарне ставлення законодавця до строків у сфері оподаткування вказує і включення двох їх різновидів, а саме: строків сплати податків та строків подання звітності про обчислення і сплату податків, до елементів, що повинні обов'язково визначатися при встановленні податків і зборів (п. 7.1 ст. 7 ПК України). Водночас необхідно зауважити, що, незважаючи на особливе значення процесуальних строків у забезпеченні ефективного податково-правового регулювання, як вітчизняний законодавець, так і правознавці фактично уникають оперування терміном «процесуальні строки». Очевидно, ураховуючи зазначену обставину, дослідження проблематики цього специфічного інструментарію досить рідко стає предметом наукового аналізу, а наявні праці фахівців-фінансистів з окресленого питання зазвичай мають поверховий



характер. Зокрема, питання правової природи податково-процесуальних строків та притаманних їм особливостей залишаються на периферії наукових інтересів вітчизняних учених.

Сутність процесуальних строків детально досліджувалася теоретиками права та представниками «традиційних» галузевих процесів. Проте, позитивно сприймаючи основні положення напрацьованих ними підходів, ми не можемо підтримати такі два моменти. По-перше, навряд чи справедливого обмежувати процесуальні строки, характеризуючи їх тільки як певний відрізок, період, проміжок календарного часу, протягом якого відбуваються чи повинні відбутися конкретні процесуальні дії. Ми пропонуємо розширити «кордони» цієї правової категорії за рахунок віднесення до них: а) чітких часових моментів, «точок» часу (темпоральної миті). У цьому ракурсі можлива різноманітна деталізація, як правило, від абсолютно визначеної дати (наприклад, 15 червня 2009 року, перший день певного часового періоду (неділі, місяця, кварталу, року тощо) до відносно визначеної дати (наприклад, останній день місяця чи року. Їх відносність пов'язана з тією об'єктивною обставиною, що календарний місяць може мати тривалість від 28 до 31 дня, а рік може складатися з 365 або 366 днів). До речі, зважаючи, наприклад, на п. 298.3 ст. 298 ПК України, можна зробити висновок, що законодавець розглядає дату та період як тотожні категорії. Інша річ, наскільки послідовним він виступає у відстоюванні такої позиції; б) заздалегідь нормативно передбачених дій або подій.

До речі, у юридичній літературі пропонується виокремлювати також і невизначені строки. На думку деяких учених, вони мають місце в тих випадках, коли законом чи іншим нормативним правовим актом взагалі не визначений будь-який часовий орієнтир [3, с. 55]. Проте, на наш погляд, існування правових ситуацій, коли зв'язок з часом має настільки абстрактний характер, дозволяє дійти висновку взагалі про відсутність юридичних строків. Навряд чи коректно в цьому випадку включати такий «фантомний» підвид до конструкції реально існуючих різновидів правових строків.

По-друге, навряд чи обґрунтовано пов'язувати строк тільки з виникненням можливості й безпосередньою реалізацією суб'єктами прав та обов'язків (у разі регулятивних відносин) або з поновленням порушених прав у сфері оподаткування, застосуванням до правопорушника примусових заходів з боку держави (у разі охоронних відносин). Адже, відповідно до основних функцій правових строків, поряд з правоутворюючими строками існують правозмінюючі (трансформуючі) та правоприпиняючі податково-процесуальні строки. Таким чином, залишаючи поза увагою ситуації з припиненням процесуальної діяльності, пов'язані з настанням встановленого строку, ми руйнуємо комплексність цього правового поняття. У юридичній літературі та чинному законодавстві такі строки використовуються давно й мають умовну назву строків давності. У цьому випадку процесуальний строк розглядається через призму позбавлення учасника процесу можливості здійснювати процесуальну діяльність (вчиняти дії). Правові документи, подані після закінчення процесуального стро-

ку (за рідким винятком), розгляду не підлягають. Відновлення первинного правового стану значно ускладнене (можливість поновлення строків категорично не виключається, але характеризується, як правило, деякими формальними обмеженнями: безальтернативним переліком випадків припустимості поновлення строків та чітко визначеним порядком цієї процесуальної діяльності). Зазначимо, що у вітчизняній правозастосовній практиці такі випадки швидше розглядаються як виняток з правил, надзвичайна правова подія. Окремо необхідно зауважити, що досить наближеними до розглянутої ситуації є випадки поновлення, продовження процесуальних строків та призупинення їх перебігу. Водночас потрібно проявляти обережність з метою уникнення помилкового включення до процесуальних строків зовнішньо схожих на них правових інструментів. Мова йде про строки давності притягнення до відповідальності, які, на наш погляд, є чи не єдиними податковими матеріально-правовими строками. Вони передбачають, що із завершенням встановленого законодавством строку (переважно це трапляється внаслідок пропуску його владним учасником процесу) втрачається право на притягнення платника податкових платежів (податкового агента, інших «підпорядкованих» суб'єктів) до податкової відповідальності.

Аналіз існуючих у сучасній юридичній літературі поглядів на правову природу податково-правових строків дозволяє констатувати, що зазвичай строки в податковому праві розглядаються крізь призму: 1) моменту сплати податку (при цьому деякі вчені визначають його як один з елементів закону про податки, один з елементів юридичного складу податку [4] або один із сутнісних елементів оподаткування [5, с. 33, 36]; інші науковці виділяють строки у конструкції елементів оподаткування, які мають базове значення та роз'яснюють порядок «передачі» податкового платежу до бюджету [6, с. 62]); 2) виконання податкового обов'язку як складової правової категорії «податковий обов'язок» [7, с. 136]; 3) податкового чи звітного періоду [8]; 4) податково-правового інституту Загальної частини податкового права [9, с. 54]. Потрібно зауважити, що таким чином зазначені наукові погляди встановлюють «застережні кордони», призводять до певного самообмеження при розгляді категорії «строки» у податковому праві, оскільки сфера їх застосування значно ширша. З одного боку, безумовно, необхідно враховувати сутність податкового обов'язку. У зв'язку з цим досить сумнівно виокремлювати конкретний структурний елемент цілого та надавати йому виключний пріоритет, ігноруючи решту інших складових. З іншого боку, ми не є прихильниками усікання природного периметра дії строків до податкового періоду. Податкове правове регулювання, як і будь-яке інше, має чітку систему координат у часовому просторі. Темпоральний фактор пронизує весь податково-процесуальний правовий механізм (а не тільки податкову звітність), є всепроникаючим. Саме завдяки податково-процесуальним строкам і відбувається реальне проникнення часового фактору в конкретне правове середовище. Крім того, звертаючись до розгляду системи податкового права, вважаємо, що більш коректно до Загальної частини податкового права включати



тільки інститут матеріальних строків. Щодо податково-процесуальних строків, то ми бачимо місце відповідного правового інституту у Процесуальній (Процедурній) частині податкового права України (формування якої, на наш погляд, на цей час практично завершилося).

Окремо зауважимо, що для правильного розуміння сутності процесуальних строків у податковому праві об'єктивному досліднику не варто оминати й питання щодо їх ролі в гарантуванні прав, свобод і законних інтересів платників податкових платежів та інших «невладних» суб'єктів, забезпеченні державних інтересів у сфері оподаткування та, урешті-решт, досягненні гармонії між приватним і публічним.

Для ретельного та об'єктивного з'ясування правової природи податково-процесуальних строків зовсім не зайвим буде звернутися і до розгляду властивих їм особливостей. При цьому важливо наголосити, що в цілому їм притаманні правові ознаки юридичних строків: симетричність (властивість структурної особливості юридичного строку залишатися незмінним при зміні порядку розташування структурних частин норми, нормативного правового акта); додатковість (тобто опис одного строку кількома взаємовиключними класами понять, при цьому цілісність цього припису визначається їх сукупністю); інваріантність (властивість строків та відносин, що ними регулюються, взаємозберігатися при зміні тих чи інших) і простота (за інших рівних умов обирається більш проста нормативна пізнавальна конструкція) [10, с. 10–11]. Вважаємо, що наведений перелік цілком можна доповнити й такими спорідненими специфічними рисами юридичних строків, як їх зрозумілість, сприйняття суспільством та використання апробованих часом, звичних для «користувачів» параметрів.

На нашу думку, до специфічних властивостей, характерних для податково-процесуальних строків, можна віднести:

1) поєднання їх чіткої однозначності та категоричності (яка є результатом відбиття, з одного боку, базового фінансово-галузевого імперативного методу та прояву особливостей методу податкового права, а з іншого – «дисциплінуючого» характеру будь-якого процесуально-правового механізму) із вкрапленням елементів диспозитивного методу. Так, поряд з абсолютно-визначеними строками (які становлять переважну частину строків у податковому праві) ми можемо спостерігати й відносно-визначені строки, коли в межах встановленого законом строку сторонам, за умови досягнення домовленості, надається право вносити певні корективи;

2) їх широку різноманітність. По-перше, у податково-процесуальному праві представлена вся гама існуючих еталонів обчислення хронологічних інтервалів (хвилини, година, день, доба, неділя, декада, місяць, квартал, півріччя, рік). По-друге, цифрове вираження тривалості строків (насамперед це стосується найбільш вживаного різновиду строків – назва складових якого похідна від категорії «день») характеризуються великою строкатістю. По-третє, законодавець не робить винятків (виходячи зі способу вираження строків) і в податково-процесуальному регулюванні активно використовуються всі

різновиди строків: строки-періоди, строки-стати та строки-моменти. По-четверте, ми можемо констатувати й наявність певного темпорального різномайття, коли законодавець через різні причини задіює велике коло існуючих видів строків. При цьому деякі з них є «екзотичними» для більшості з інших галузевих (інституціональних) процесів. Так, наприклад, ми можемо спостерігати як у Податковому кодексі України поряд з терміном «день» вживаються категорії «робочий день», «календарний день», «операційний день», «банківський день». До речі, така деталізація, на наш погляд, зовсім не є надмірною, вона цілком відповідає поставленим завданням та специфіці правовідносин, що зазнають часового упорядкування;

3) їх всеосяжність. По-перше, вони спрямовані на реалізацію податкового обов'язку в його широкому розумінні. Тобто мова йде про своєрідний «квадроподатковий» обов'язок, що складається з чотирьох компонентів та у своїй єдності охоплює: обов'язок з податкової реєстрації; обов'язок з ведення податкового обліку; обов'язок зі сплати податкових платежів; обов'язок з податкової звітності. Податково-процесуальні строки «працюють» при реалізації всієї комплексної системи податково-процесуальних правовідносин (без винятку). По-друге, процесуальні строки в податковому праві активно задіяні у всіх шести різновидах податково-процесуальних проваджень. Таким чином, можна виділити: а) строки, пов'язані з різними видами податкової реєстрації; б) строки при веденні податкового обліку; в) строки безпосередньо зі сплати податкових платежів; г) строки з податкової звітності; ґ) строки з податкового контролю; д) строки з позасудового розв'язання податкових спорів;

4) в основному строки в податково-процесуальному праві пов'язані насамперед з діями, а не подіями. Вольова складова відіграє важливе значення. Адже між подією та «стартом» механізму оподаткування необхідна наявність такого чинника, як цілеспрямована та усвідомлена дія платника податку чи інших учасників податкового процесу щодо цієї події. Так, смерть родича та, як наслідок, отримання платником права на спадкування майна (наприклад, об'єкта нерухомості) самі собою не запускають податковий механізм. Оподаткування доходу, отриманого платником у цьому випадку, стає можливим тільки внаслідок прийняття ним майна у спадщину. Отже, якщо коротко та спрощено, то ми фактично маємо справу з умовним ланцюгом: подія – дія – податок;

5) наявність досить великого кола строків, які містять різноманітні посилання (як до податкових строків, до фінансово-правових строків, так і до інших галузевих юридичних строків);

6) їх системність, структурованість та ієрархічність. Базою цієї властивості слугує стадійність податкового процесу. Саме виходячи з неї можна виокремити загальні та «ординарні» податково-процесуальні строки. Така «багатоповерховість» процесуальних строків у податковому праві означає, що в межах основного строку можуть «працювати» кілька складових строків, наприклад строків-періодів. У свою чергу, периметр кожного з них може охоплювати кілька строків, ще менших за тривалістю (строків-етапів);



7) нормативний характер. При цьому важливо зазначити, що податково-процесуальні строки, як правило, встановлюються не будь-якими нормативно-правовими актами, і навіть не будь-якими законами у сфері оподаткування. Головним чином вони встановлюються Податковим кодексом України, а деякі їх різновиди (строки сплати податку та строки подання звітності про обчислення і сплату податку) – виключно цим Кодексом. Таким чином, можна вести мову про певну «наднормативність» податково-процесуальних строків.

Наведений перелік специфічних ознак податково-процесуальних строків не є вичерпним.

Безумовно, у межах однієї статті складно вирішити окреслений комплекс проблемних моментів. Проте ми сподіваємося, що ця публікація зможе викликати науковий інтерес до обраної тематики, спонукатиме вчених до проведення ґрунтовних досліджень процесуальних строків у податковому праві.

Список використаної літератури

1. Пушняк О. В. Категорія «час» у правовому вимірі : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.01 / О. В. Пушняк. – Х., 2006.
2. Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 23. – Ст. 160.
3. Адміністративне право України. Акад. курс : підручник : у двох томах / [В. Б. Авер'янов, Ф. Д. Фіночко, Є. О. Харитонов

та ін.]. – К. : Юридична думка, 2004 – 2005. – Т.1 : Загальна частина.

4. Гега П. Т. Основи податкового права : навчальний посібник. – [3-тє вид., випр. і доп.] / П. Т. Гега, Л. М. Доля. – К. : Знання, КОО, 2003. – С. 23 ; Злобин Н. Н. Налог как правовая категория : [монография] / Злобин Н. Н. – М. : Рос. акад. правосудия МЮ РФ, 2003. – С. 124, 143 ; Кучеров И. И. Налоговое право России : курс лекций / Кучеров И. И. – М. : Учебно-консультационный центр «ЮрИнфоР», 2001. – С. 48.

5. Грачева Е. Ю. Налоговое право : учебник / Е. Ю. Грачева, М. Ф. Ивлиева, Э. Д. Соколова. – М. : Юристъ, 2005.

6. Винницкий Д. В. Юридическая конструкция элементов налогообложения в российском налоговом праве / Д. В. Винницкий // Государство и право. – 2004. – № 9.

7. Храбров А. Налоговая обязанность и составляющие ее элементы / А. Храбров // Підприємництво, господарство і право. – 2004. – № 4.

8. Пепеляев С. Г. Законы о налогах : элементы структуры / С. Г. Пепеляев. – М. : СВЕА, 1995. – С. 29 ; Тедеев А. А. Налоговое право : учебник / А. А. Тедеев, В. А. Парыгина. – М. : Эксмо, 2004. – С. 306.

9. Цинделиани И. А. Система налогового права / И. А. Цинделиани // Государство и право. – 2013. – № 1.

10. Васекина Э. М. Юридические сроки : теоретико-правовое исследование : автореф. дис. на соискание учен. степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.01 / Э. М. Васекина. – М., 2011.

Стаття надійшла до редакції 16.05.2013 р.

УДК 347.73

Ю. І. Аністратенко,

к.ю.н., доцент кафедри фінансового права,
Національний університет ДПС України

ДО ПИТАННЯ ПРО ПОРЯДОК СПЛАТИ ЄДИНОГО ПОДАТКУ В УКРАЇНІ

У статті розглянуто особливості правової регламентації справляння єдиного податку в Україні. Проаналізовано існуючі проблемні аспекти в даній сфері і запропоновано напрями оптимізації оподаткування малого та середнього бізнесу.

В статье рассмотрены особенности правовой регламентации взимания единого налога в Украине. Проанализированы существующие проблемные аспекты в данной сфере и предложены направления оптимизации налогообложения малого и среднего бизнеса.

In the article the features of legal regulation of production of the united tax are considered in Ukraine. Existent problem aspects are analyzed in this sphere and directions of optimization of taxation of small and middle business are offered.

Ключові слова: спрощена система оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва, єдиний податок, оподаткування малого та середнього бізнесу.

На сьогодні актуальним залишається питання підняття рівня економіки в державі до відповідних стандартів ЄС. Основні стратегічні напрями розвитку, які закладені на найближчі п'ять років, стосуються забезпечення реальної економічної та політичної незалежності, піднесення демократичних цінностей, досягнення економічної свободи, високих соціальних стандартів та входження в сім'ю європейських народів.

Як зазначив у своїй доповіді О. Клименко, «все, що робиться сьогодні та пропонуватиметься до запровадження в майбутньому, переслідує мету створення позитивної репутації України як держави, де легко відкрити власну справу та заробляти чесною підприємницькою діяльністю» [1, с. 5].

Фінансове право № 3 (25), 2013

© Аністратенко Ю. І., 2013

Одним з основних напрямів економіки України є стимулювання підприємницької діяльності за допомогою створення сприятливих умов її оподаткування. У зв'язку з цим при ухваленні у 2010 році Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [2] найбільш дискусійні питання виникали саме при затвердженні розділу, що стосується оподаткування малого підприємництва, а саме справляння єдиного податку.

При цьому потрібно відзначити, що в Україні вже не один рік вносяться зміни до чинного законодавства в даній сфері та точаться дискусії щодо подальших шляхів реформування спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності.

У межах даної статті ми намагалися дослідити