

**Список використаних джерел:**

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, 15-16, 17. – Ст. 112.
2. Про податок з доходів фізичних осіб : Закон України від 22.05.2003 р. № 889-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 37. – Ст. 308.
3. Про оподаткування прибутку підприємств : Закон України від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 4. – Ст. 28.
4. О бухгалтерском учете : Федеральный Закон Российской Федерации от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ.
5. Про затвердження Порядку застосування електронного цифрового підпису органами державної влади, органами місцевого самоврядування, підприємствами, установами та організаціями державної форми власності : постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.2004 р. № 1452 // Офіційний вісник України. – 2004. – № 44. – Ст. 2894.

**КАЛЬЯН К. В.,**

аспірант кафедри фінансового права  
(Національний юридичний університет  
імені Ярослава Мудрого)

УДК 347.73

### ЩОДО КЛАСИФІКАЦІЇ СТРОКІВ У ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ

У статті розкривається класифікація строків у податковому праві за різними критеріями. При цьому автор пропонує визначати не лише критерії класифікації, а й ознаки, що можуть бути притаманні класифікації. Також значна увага приділена розкриттю особливостей системи фінансового та податкового права, її структури.

**Ключові слова:** система права, строки у податковому праві, класифікація строків, податки та збори.

В статье раскрывается классификация сроков в налоговом праве по различным критериям. При этом автор предлагает определять не только критерии классификации, но и признаки, которые могут быть присущи классификации. Также значительное внимание уделено раскрытию особенностей системы финансового и налогового права, ее структуре.

**Ключевые слова:** система права, сроки в налоговом праве, классификация сроков, налоги и сборы.

The article deals with the classification in terms of tax law by various criteria. The author proposes to determine not only the criteria for classification, but also features that may be inherent in the classification. Also, much attention is paid to the features of the disclosure of financial and tax law, its structure.

**Key words:** system of law, in terms of tax law, classification terms, taxes and fees.

**Вступ.** Класифікація передбачає певне упорядкування, розподілення за блоками чи групами. Т.Ф. Єфремова під класифікацією розуміє систему розподілення яких-небудь однорідних предметів чи понять за класами, розрядами тощо відповідно до спец-



ифічних ознак, властивостей [1, с. 671]. У словнику В.І. Даля ми можемо знайти таке визначення поняття класифікації: система супідрядних понять (класів об'єктів, явищ) в якій-небудь галузі знання, складена на основі врахування загальних ознак об'єктів і закономірних зв'язків між ними [2]. С.І. Ожегов під класифікацією розуміє систему, відповідно до якої що-небудь класифіковано [3]. У свою чергу слово «класифікувати» означає розподілити за групами або класами [3]. Схоже визначення поняття «класифікація» надає й Д.М. Ушаков [4].

**Постановка завдання.** При цьому класифікація передбачає не лише розподілення на споріднені блоки чи групи, а обумовлює й певну ієрархію, підпорядкування внутрішніх складових, які можуть утворити багатоланкову систему. Найбільш яскравим прикладом цього є побудова системи права та класифікація її, починаючи від правової норми й закінчуючи сукупністю правових галузей – системою права України. Натепер дослідження системи фінансового права здійснюється на відповідних міркуваннях про систему права взагалі. Було декілька концепцій, згідно з якими система права розглядалась у двох основних напрямках: 1) як система принципів та навчальних дисциплін; 2) як система інформації [5, с. 63-67]. Згідно з першим підходом підставою формування системи права вважали суб'єктивний фактор, судження суб'єктивного порядку щодо змісту системи права. З огляду на це можна зробити висновок, що в той час вдосконалення системи права зводилось лише до узгодження предметів викладання правових дисциплін. Лише у другій половині ХХ ст. систему права визначали як об'єктивну соціальну реальність [6, с. 8].

**Результати дослідження.** Н.Ю. Пришва слушно наголошує на тому, що фінансове право як галузь права є складним поліструктурним динамічним утворенням. Науковець зазначає: «Правовідносини із приводу фінансів відображають економічні суспільні відносини, тому зміни в економічному розвитку країни безпосередньо вплинули і на процес структуризації цієї галузі. Збільшується масив фінансово-правових норм, розширюється та деталізується коло суспільних відносин, що підпадають під предмет фінансово-правового регулювання. При цьому формуються нові фінансово-правові інститути, а окремі фінансово-правові інститути у зв'язку зі зміною в регулюванні відповідних суспільних відносин втрачають свою актуальність і припиняють існування» [7, с. 75].

Фінансове право включає в себе відповідні інститути, за допомогою яких забезпечується регулювання тих відносин, які є предметом правового регулювання галузі в цілому та таких окремих інститутів. С.Д. Ципкін звертає увагу на те, що відмінність фінансово-правового інституту від галузі фінансового права полягає в об'ємі предмета правового регулювання. При цьому фінансово-правовий інститут регулює лише частину взаємозалежних відносин, зокрема, відносини щодо акумулювання, розподілу й використання грошових коштів [8, с. 22-23]. Податкове право постає складним предметним інститутом, який сформований правовими нормами й охоплює відносини, що пов'язані з рухом грошових коштів від платників податків до бюджетів відповідного рівня (такий рух коштів відбувається у формі податків, зборів та інших обов'язкових платежів).

Система податкового права формується зі взаємозалежних базових податково-правових інститутів, що включають сукупність податково-правових норм, за допомогою яких здійснюється регулювання конкретних податкових відносин і формується окрема відосблена група [9, с. 77]. М.П. Кучерявенко визначає систему податкового права як об'єктивну сукупність податково-правових норм, які визначають внутрішню побудову інституту податкового права та регулюють податкові відносини [9, с. 77].

Традиційно в системі права будь-якої галузі виокремлюють Загальну та Особливу частини. До складу Загальної частини податкового права відносять норми, які визначають зміст податкової системи держави, елементи правового механізму податків, підстави й умови відповідальності за порушення податкового законодавства. Особлива частина включає в себе норми та інститути, які визначають певні особливості податко-



вої системи, детально характеризують окремі податки та збори, розкривають їх правові механізми.

Як первинний елемент формування системи права необхідно розглядати правову норму, яку можна визначити як загальнообов'язкове правило поведінки, що сформувалося в суспільстві, санкціоноване й забезпечуване державою в якості юридично значимого засобу регулювання суспільних відносин [10, с. 404]. Так, М.П. Кучерявенко пропонує розуміти під податково-правовою нормою загальнообов'язкове формально визначене правило поведінки, яке походить від держави й охороняється нею, яке закріплює за учасниками податкових правовідносин суб'єктивні податкові права й покладає на таких суб'єктів юридичні обов'язки, пов'язані з оподаткуванням [11, с. 123].

Таким чином, прослідкувавши загальний підхід до процесу класифікації у праві щодо упорядкування норм, які регулюють податкові відносини, ми дійшли до найелементарнішого чинника – норми податкового права. Саме про розподіл за групами їх сукупностей і має йтися під час класифікації податково-правових інститутів та окремих сукупностей правових норм, які входять до них в якості структурних розділів.

Перш ніж перейти безпосередньо до класифікації строків у податковому праві, вважаємо необхідним підкреслити принципові вимоги, на підставі яких має здійснюватись подібна класифікація. Класифікація заради класифікації – беззмістовна. Більше того, вона не має ніякого сенсу й у правовій площині. Саме тому до таких ознак можна віднести наведені далі.

1. Корегування поведінки учасників правовідносин. Якщо виходити із принципового призначення права – регулювання поведінки учасників відносин, то класифікація повинна відображати й цю обставину. Тобто розподіл правових норм на окремі групи має обумовлювати різні режими реалізації прав та обов'язків учасників відповідних класифікаційних груп. Класифікація у праві передбачає корегування поведінки й деталізацію форм реалізації прав та обов'язків суб'єктів правовідносин.

2. Врахування мети реалізації приписів відповідно до класифікаційної групи. Це передбачає, безумовно, перш за все упорядкування поведінки учасників відносин. Однак такої поведінки, яка корегується або уточнюється відношенням до певного об'єкта. Наприклад, об'єктом податково-правового регулювання є виконання податкового обов'язку, що обумовлює надходження податків та зборів до доходних частин бюджетів. Тобто безпосередній об'єкт (предмет) регулювання – кошти, які спрямовуються до централізованих публічних фондів. Водночас реальним об'єктом правового впливу постає поведінка всіх осіб, які беруть участь або тим чи іншим чином корегують свої права й обов'язки щодо руху цих коштів. Саме на підставі цього й реалізується мета класифікації – встановлення відповідних зв'язків між групами учасників.

Розподіл учасників податкових правовідносин у найбільш узагальненому вигляді передбачає розмежування їх на владних та зобов'язаних суб'єктів. Відповідно до таких груп формуються засади закріплення правосуб'єктності представників цих сторін податкових правовідносин. Зауважимо, що в податкових правовідносинах переважають обов'язки. Далі, виходячи зі змісту методу владних приписів, можна зробити висновок, що суб'єкти податкових правовідносин не можуть за своїм розсудом набувати податкових прав і здійснювати податкові обов'язки, а також визначати їх зміст. Вони реалізують податкові права й обов'язки, лише якщо останні встановлені у відповідних законах або інших нормативно-правових актах. Таким чином, метод владних приписів визначає юридичну нерівність суб'єктів податкових правовідносин. Зокрема, владні суб'єкти податкових правовідносин характеризуються наявністю юридично владних повноважень щодо інших суб'єктів таких правовідносин.

Слід зазначити, що імперативний характер податкових правовідносин обумовлює чітке розмежування владної та зобов'язаної сторін таких відносин, оскільки регулювання здійснюється шляхом владних вказівок держави або уповноважених нею органів



щодо обов'язків і прав платників податків та інших зобов'язаних осіб. Такий дволанковий розподіл не може повною мірою розкрити зміст відносин між усіма суб'єктами, які вступають у податкові правовідносини. Принцип співвідношення сторін відображає природу податкових правовідносин, а відносини між суб'єктами підкреслюють їх видову своєрідність. На нашу думку, необхідно враховувати два основні моменти. По-перше, кожна зі сторін може бути представлена декількома суб'єктами: як пануюча сторона може бути представлена державою, відповідними податковими органами, митними органами тощо, так і зобов'язана сторона включає кілька різновидів платників податків та інших зобов'язаних осіб. По-друге, деякі суб'єкти правовідносин, залежно від особливостей регулювання, можуть бути як владною, так і зобов'язаною стороною. Наприклад, податкові органи наділені владними повноваженнями щодо платників податків і характеризуються визначеними обов'язками щодо держави. У подальшому класифікація може здійснюватись в межах кожної сторони правовідношення.

3. Класифікація має бути вичерпною. У регулюванні податкових правовідносин ця ознака набуває принципового сенсу. Імперативність регулювання передбачає чітку визначеність кордонів поведінки всіх учасників відносин. Через вичерпний перелік обов'язків платників податків утворюється й об'єктивна підстава визначення часових термінів їх реалізації. Більше того, слушно замислитись над реалізацією в цій ситуації узгодження вичерпних складів обов'язків зобов'язаної особи податкових правовідносин та прав суб'єкта, що здійснює контроль за реалізацією цих обов'язків, тобто прозорого співвідношення прав податкових органів та обов'язків платників податків, які й мають контролювати органи державної податкової служби України. На базі цього можна сформулювати принципові підходи до негативних наслідків щодо порушників податкового законодавства та закріпити відповідні склади правопорушень щодо невиконання або несвоєчасного чи неповного виконання відповідного обов'язку платником.

Вичерпний підхід щодо класифікації щільно деталізує всі можливі варіанти виконання імперативних приписів податкових норм. При цьому треба враховувати, що вичерпний підхід чітко орієнтований на регулювання чинних суспільних відносин. Він виключає необхідність в регулюванні відмерлих відносин, які мали певне правове оформлення, але на сьогодні необхідність у цьому зникла. Наприклад, чинне податкове законодавство України принципово змінило підхід до закріплення вичерпного переліку місцевих податків та зборів [12, ст. 10].

Раніше, до прийняття Податкового кодексу України, до місцевих податків і зборів законодавець відносив наступне: 1) податок із реклами; 2) комунальний податок; 3) податок на нерухоме майно (нерухомість), відмінне від земельної ділянки; 4) збір за припаркування автотранспорту; 5) ринковий збір; 6) збір за видачу ордера на квартиру; 7) курортний збір; 8) збір за участь у бігах на іподромі; 9) збір за виграш на бігах на іподромі; 10) збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі; 11) збір за право використання місцевої символіки; 12) збір за право проведення кіно- і телезйомок; 13) збір за проведення місцевого аукціону, конкурсного розпродажу і лотерей; 14) збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг; 15) збір із власників собак [13, ст. 15]. Натепер ст. 10 Податкового кодексу закріплює такі місцеві податки і збори: 1) податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; 2) єдиний податок; 3) збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності; 4) збір за місця для паркування транспортних засобів; 5) туристичний збір. При цьому законодавець закріплює право місцевих рад (у межах повноважень) вирішувати питання щодо встановлення збору за місця для паркування транспортних засобів та туристичного збору [12, п. 10.4 ст. 10].

Якщо порівняти вищезазначені законодавчі норми, то видно, що перелік місцевих податків і зборів значно скорочено. Раніше законодавство гарантувало справляння двох місцевих податків та тринадцяти зборів, із прийняттям Податкового кодексу України



йдеться про необхідність виконання обов'язку зі сплати двох податків та трьох зборів. Така ситуація видається досить слушною, оскільки зникли податки, які не забезпечували помітних надходжень до місцевих бюджетів, дуже суперечливо відігравали регулюючу функцію [14, с. 52].

Підтримуючи зазначену позицію, вважаємо за потрібне розглянути ще декілька важливих аспектів. По-перше, законодавець скоротив перелік місцевих податків і зборів, виключивши ті, які неможливо застосовувати на всій території держави (наприклад, курортний збір). По-друге, Податковим кодексом України скасовано ринковий збір, який раніше сплачували підприємці, котрі працюють на ринках, та справляли до бюджету міста.

Водночас вичерпний підхід до класифікації не може бути раз і назавжди абсолютним. Певну плінність, відносність цьому додає, перш за все, розвиток суспільних відносин та об'єктивна необхідність корегування, виходячи з цього, сукупності відповідних правових норм. Більше того, не можна забувати і про певну прогностичну функцію права. Крім того, як слушно підкреслює В.І. Кирилов, розмежування предметів на чітко відмежовані одна від одної групи не робить кордони цих груп непохитними [15, с. 56]. Відносність класифікації полягає в тому, що розмежування явища на відокремлені групи не виключає існування тісних зв'язків між елементами, які увійшли до окремих груп. Крім того, окремі елементи можуть одночасно бути присутніми в декількох групах.

Найбільш яскравим прикладом у цьому сенсі може бути класифікація податків та зборів, коли один і той же податок може бути присутнім у різних класифікаційних утворюваннях. Наприклад, залежно від компетенції органу, що вводить дію податкового платежу на відповідній території, податки поділяються на такі: а) загальнодержавні – податки і збори, які встановлює Верховна Рада України, що вводяться в дію винятково законами України й діють на всій території України; б) місцеві – податки та збори, перелік яких встановлює Верховна Рада України, які вводять у дію місцеві органи самоврядування і які діють на території окремих регіонів України [12, ст. 8].

Залежно від платника податки можна класифікувати так: а) податки з юридичних осіб (податок на прибуток тощо); б) податки з фізичних осіб (прибутковий податок, податок на промисел тощо); в) змішані – податки, що допускають як платника і юридичних, і фізичних осіб (податок із власників транспортних засобів, земельні податки тощо). Зазначимо, що змішані податки можна також класифікувати на податки, що визначаються наявністю певних матеріальних благ (транспортні засоби, ділянка землі) та податки, що визначаються діяльністю платників (податок на додану вартість).

Залежно від форми оподаткування виокремлюють такі податки:

1) прями (прибутково-майнові) – податки, що стягуються у процесі придбання й акумуляції матеріальних благ, визначаються розміром об'єкта обкладення, включаються в ціну товару і сплачуються виробником або власником. При цьому прями податки, у свою чергу, розділяються на такі: а) особисті – податки, що сплачуються платником податків за рахунок і залежно від отриманого ним доходу (прибутку) і з урахуванням його платоспроможності; б) реальні (англ. *real* – майно) – податки, що сплачуються з майна, в основі яких лежить не реальний, а передбачуваний середній дохід [16, с. 34-35];

2) непрямі (або податки на споживання) – податки, що стягуються у процесі витрати матеріальних благ, визначаються розміром споживання, включаються у вигляді надбавки до ціни реалізації товару і сплачуються споживачем. При непрямому оподаткуванні формальним платником є продавець товару (робіт, послуг), що постає посередником між державою і споживачем товару (робіт, послуг). Споживач товару (робіт, послуг) є платником реальним. У цій ситуації одним з основних критеріїв під час розмежування податків на прями й непрямі є збіг юридичного і фактичного платника. Зокрема, за прямого оподаткування юридичний і фактичний платники збігаються, за непрямого – ні [9, с. 146-147].





Залежно від періодичності справляння податки є такі:

1) разові – податки, що сплачуються один раз протягом певного часу (найчастіше – податкового періоду) під час здійснення певних дій (наприклад, податок із майна, що переходить у порядку спадкування чи дарування), вказаний вид податків має переважно характер зборів;

2) систематичні (регулярні) – податки, що стягуються регулярно, через певні проміжки часу і протягом усього періоду володіння чи діяльності платника (щомісячно, поквартально).

Залежно від способу стягнення виділяють часткові (кількісні) та розкладкові (репартіаційні). Часткові податки – коли розмір податку встановлюють для кожного платника окремо, з урахуванням його майнового стану і можливості сплати. Загальна величина податку формується як сума платежів окремих платників. Розкладкові (репартіаційні) – такі податки, що нараховуються на цілу корпорацію платників, що самостійно здійснюють між собою остаточний розподіл податкового тягара. Історично це перша форма стягнення податків, яка проходила три основні етапи: 1) установа загальної суми потреби держави в доходах; 2) розподіл цієї суми між територіальними одиницями; 3) розподіл її між платниками. Сьогодні її застосовують на місцевому рівні. У Росії в 1885 р. було встановлено додатковий розкладковий збір, стягнутий із промислових і торгових підприємств. Загальну його суму законодавчо визначали в губерніях, у губерніях – у повітах, де вже згідно з прибутковістю розподіляли між торговими і промисловими підприємствами. Натепер такі платежі застосовуються на місцевому рівні. Зазначені підстави класифікації податків та зборів не є вичерпними.

Наприклад, податок із доходів фізичних осіб входить до групи прямих податків (за класифікаційною ознакою форми оподаткування); до групи загальнодержавних (за підставами класифікації залежно від компетенції органу, який вводить такий податок на території України); до різновиду податків із фізичних осіб (за типом платника). Таким же чином можна знайти відображення кожного податку чи збору, виходячи з декількох підстав диференціації таких платежів.

Виходячи з цього, вичерпність як ознака класифікації обов'язково має пов'язуватись із відносним характером. Будь-який вичерпний перелік елементів ми можемо вважати вичерпним лише у відповідний момент часу. При цьому розглядати такий момент як досить тривалий період навряд чи слушно. Подібний підхід знищить гнучкість правового регулювання, оперативного врахування у відповідних правових формах усіх принципових змін, що відбуваються в суспільних відносинах, які є предметом впливу відповідної правової галузі чи інституту.

4. Критерії, на підставі яких здійснюється диференціація, мають бути незмінними. Враховуючи відносність визначення вичерпних підстав класифікації, про що йшлося вище, диференціацію у праві необхідно здійснювати, використовуючи сталі, незмінні критерії. Гнучкість самих критеріїв, на підставі яких ми намагаємось диференціювати строки чи явища в оподаткуванні, повинні використовувати зрозумілі, незмінні досить тривалий термін поняття та критерії.

На наш погляд, у цій ситуації йдеться про певне діалектичне поєднання стабільності у праві та врахування всіх принципових змін, які відображають розвиток суспільних відносин. Незмінність критеріїв диференціації, розподіл прав та обов'язків має забезпечувати зрозумілість і впевненість у власній поведінці учасників правовідносин. Використовуючи незмінні, зрозумілі критерії, платник податку чи збору пристосовує свою діяльність до реалізації імперативних приписів щодо оподаткування. Незмінність правил поведінки додає впевненості, логічності в організації його діяльності та забезпечує чіткість і своєчасність виконання податкового обов'язку.

При цьому незмінність критеріїв, на наш погляд, має носити стратегічний характер та не виключати уточнення податково-правових режимів в окремих термінах часу.



Наприклад, критерій класифікації податків та зборів на загальнодержавні й місцеві не виключає принципових змін у групі загальнодержавних податків та зборів та у групі місцевих.

**Висновки.** Саме таким чином співвідношення незмінності, стабільності та гнучкості зможе як встигнути, так і спрогнозувати такий розвиток суспільних відносин, в якому зацікавлені всі учасники податкових відносин.

**Список використаних джерел:**

1. Ефремова Т.Ф. Новый словарь русского языка: толково-словообразовательный. – М. : Русский язык, 2000. – 1233 с.
2. Толковый словарь живого великорусского языка В.И. Даля / под ред. И.А. Бодуэна де Куртенэ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://slovari.ru/default.aspx?s=0&p=246>.
3. Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка / С.И. Ожегов, Н.Ю. Шведов. // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.ozhegov.org/words/12364.shtml>.
4. Ушаков Д.Н. Толковый словарь / Д.Н. Ушаков // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://ushakovdictionary.ru/word.php?wordid=23675>.
5. Красавчиков О.А. Система права и система законодательства (гражданско-правовой аспект) / О.А. Красавчиков // Правоведение. – 1975. – № 2. – С. 63–67.
6. Алексеев С.С. Общие теоретические проблемы системы советского права / С.С. Алексеев. – М., 1961. – 187 с.
7. Пришва Н.Ю. Місце правового регулювання державних доходів в системі фінансового права / Н.Ю. Пришва // Наук. вісн. Чернів. ун-ту. – 2003. – Вип. 172: Правознавство. – С. 75–82.
8. Цыпкин С.Д. Финансово-правовые институты, их роль в совершенствовании финансовой деятельности Советского государства / С.Д. Цыпкин. – М. : Изд-во Моск. ун-та, 1983. – 80 с.
9. Кучерявенко М.П. Податкове право України : підручник / М.П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2012. – 528 с.
10. Скакун О.Ф. Теорія держави та права (Енциклопедичний курс) : підручник / О.Ф. Скакун. – Х. : Еспада, 2006. – 776 с.
11. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : в 6 т. – Т. 2: Введение в теорию налогового права / Н.П. Кучерявенко. – Х. : Легас, 2004. – 600 с.
12. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
13. Про систему оподаткування : Закон України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1251-12>.
14. Податковий кодекс України : наук.-практ. коментар : у 3 ч. / М.П. Кучерявенко, І.Л. Самсін, І.Х. Темкіжев та ін. ; за ред. М.П. Кучерявенка та І.Х. Темкіжева. – Х. : Право, 2012. – Ч. 1. – 808 с.
15. Кириллов В.И., Старченко А.А. Логика. – М. : Высшая школа, 1982. – 264 с.
16. Пепеляев С.Г. Основы налогового права : учебно-метод. пособие / под ред. С.Г. Пепеляева. – М. : Инвест Фонд, 2000. – 496 с.

