

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

**КАПУСТНИК ВОЛОДИМИР ВАЛЕРІЙОВИЧ**

УДК 347.73

**ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВОГО ПЕРІОДУ**

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

**АВТОРЕФЕРАТ**

дисертації на здобуття наукового ступеня  
кандидата юридичних наук

**Харків – 2015**

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  
**Лукашев Олександр Анатолійович,**  
Національний юридичний університет  
імені Ярослава Мудрого,  
професор кафедри фінансового права

*Офіційні опоненти:* доктор юридичних наук, доцент  
**Ніщимна Світлана Олексіївна,**  
Чернігівський національний технологічний університет, завідувач  
кафедри  
правового регулювання економіки

кандидат юридичних наук  
**Ханова Раїса Федорівна,**  
Донецький апеляційний адміністративний  
суд, голова суду

Захист відбудеться 02 липня 2015 року о 13 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 27 травня 2015 року.

**Вчений секретар**  
спеціалізованої вченої ради

**В.Ю. Шепітько**

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** В процесі виникнення, розвитку та функціонування будь-якої державі потрібні кошти, які вона спрямовує на виконання своїх функцій. При цьому податки є одним з найбільш усталених джерел наповнення публічних грошових фондів, тобто фактично вони є однією із головних умов існування держави. Консолідація фінансових ресурсів в державному та місцевих бюджетах стає можливою завдяки виконанню платниками податків свого податкового обов'язку. Водночас, податково-правове регулювання полягає не лише в формуванні централізованих та децентралізованих фондів, а й в своєчасному акумуляуванні до них грошових ресурсів. Відрахування від податків та інших загальнообов'язкових платежів мають не просто надійти у відповідний бюджет або позабюджетний публічний фонд, а надійти своєчасно. Саме тому податки мають надходити регулярно, через встановлені проміжки часу – в рамках встановлених податкових періодів.

Однією з наймолодших підгалузей фінансового права виступає податкове право. Деякі його інститути досі перебувають в процесі формування та вдосконалення. З проведенням кодифікації податкового законодавства нарешті було врегульовано питання щодо структури правового механізму податку, його обов'язкових елементів. При цьому встановлення та регулювання податкового періоду, як одного з елементів правового механізму податку, безпосередньо впливає на загальну ефективність виконання податкового обов'язку, та, безумовно, на своєчасність надходження до публічних грошових фондів коштів від сплати податків і зборів.

Податковий період, що може складатися з кількох звітних періодів, виступає системоутворюючим, впорядковуючим елементом правового механізму податку. Саме в рамках визначених часових меж реалізуються складові податкового обов'язку – обов'язки з ведення обліку об'єктів оподаткування, сплати податку, надання податкової звітності. Шляхом встановлення податкового та звітних періодів здійснюється розмежування окремих податкових процедур, формуються свого роду часові кордони, які обумовлюють початок та кінець юридично значимих дій платників податків та податкових органів. Початок плинку податкового періоду та його закінчення можна розглядати й як юридичні факти, що обумовлюють виникнення окремих обов'язків як платників податків, так і контролюючих органів.

При написанні даної роботи були використані здобутки відомих фахівців, відображені, зокрема, в фундаментальних працях 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 дисертації затверджена на засіданні вченої ради Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого (протокол № 07 від 15.03.2013 р.).

**Мета і завдання дослідження.** Метою дисертації є надання характеристики та виявлення особливостей порядку встановлення, застосування, значення податкового періоду, визначення його структури та співвідношення податкового та звітних періодів, проведення розширеної класифікації податкових періодів, визначення місця даного елементу правового механізму податку серед інших елементів.

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

- охарактеризувати особливості та місце податкового періоду серед інших елементів правового механізму податку;
- визначити співвідношення категорій «період», «податковий період», «звітний період»;
- встановити значення податкового періоду окремо для податків та для зборів;
- обґрунтувати вимоги до класифікації строків у податковому праві та встановити її значення;
- навести підстави класифікації податкових періодів та класифікувати їх;
- визначити особливості встановлення податкового періоду по різних типах податків;
- диференціювати податковий період залежно від сутнісних характеристик інших елементів механізмів податків;
- з'ясувати особливості правового регулювання податкового періоду в Україні та інших країнах ;
- сформулювати пропозиції, спрямовані на удосконалення правового регулювання податкового періоду.

*Об'єктом дослідження* виступають суспільні відносини, що виникають у процесі обчислення й сплати податку протягом податкового періоду, а також подання податкової звітності.

*Предметом дослідження* є правове регулювання податкового періоду.

**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.

В процесі дослідження податкового періоду застосовано загально-філософські, 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 встановлення й визначення податкового періоду. Використання логічного методу, як виду загальнонаукового методу пізнання дало змогу визначити основні поняття, що досліджуються відповідно до теми роботи, та підстави класифікації досліджуваних явищ, виділити їх види й підвиди. Історичний (хронологічний) метод дав можливість виявити специфіку розвитку правового регулювання податкового періоду, а також вплив на його правове регулювання різних об'єктивних чинників. На основі системного методу встановлено структуру податкового періоду та визначено особливості функціонування даного елемента елементу правового механізму податку відповідно до типу податку. 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 регулювання податкового періоду в різних країнах, надало змогу зробити узагальнення існуючих проблем методом порівняння з вітчизняним податковим законодавством.

**Наукова новизна одержаних результатів.** Дисертація є одним із перших комплексних досліджень правового регулювання податкового періоду в Україні. Наукова новизна цього дослідження виражена в таких положеннях, що виносяться на захист:

*уперше:*

- доведено специфічність регулювання правового механізму збору, яка проявляється в відсутності податкового періоду по зборах через умовність даного типу обов'язкового платежу, нерегулярність появи об'єкта оподаткування зборів;
- запропоновано диференціацію податкових періодів по податку на доходи фізичних осіб в Україні на: річний, квартальний, місячний, яка проводиться законодавцем із застосуванням різних підстав (тип платника, вид об'єкту, застосування інституту податкового агентства);

- пропонується пов'язувати наявність податкових правопорушень із визначенням податкового зобов'язання контролюючим органом виключно при проведенні передбачених чинним податковим законодавством контрольних процедур, адже поза межами контрольних процедур це не може свідчити про делікт через наявність платежів, по яких суму податкового зобов'язання завжди визначає контролюючий орган;

*удосконалено:*

- конструкцію, відповідно до якої наявність об'єкту оподаткування є юридичним фактом, на підставі якого виникає податковий обов'язок, тоді як для виникнення обов'язку зі сплати податку неодмінною умовою постає ще один юридичний факт – закінчення податкового періоду;

- підхід щодо диференціації податкового періоду залежно від об'єкта оподаткування, коли окремі види доходів не підлягають оподаткуванню під час їх нарахування чи виплати агентом, але на платника податку покладається обов'язок самостійно включити суму цих доходів до загального річного оподатковуваного доходу та подати річну декларацію з цього податку, в умовах чого для одних і тих же суб'єктів (фізичних осіб) залежно від виду оподатковуваного доходу застосовується різний податковий період;

- характеристику двонаправленості руху грошових потоків при податковому регулюванні, коли при виконанні обов'язків та реалізації прав платників і контролюючих органів застосовуються процедури, в рамках яких публічні грошові фонди рухаються в зворотному напрямку – з бюджетів або позабюджетних цільових фондів до платника (у разі переплати з певного податку, а також при застосуванні механізму бюджетного відшкодування по податку на додану вартість), на підставі чого обґрунтовано недоцільність використання критерію напрямку руху публічних коштів при відмежуванні підгалузі податкового права від інших підгалузей та інститутів фінансового права;

*набули подальшого розвитку:*

- пропозиції з удосконалення правового регулювання податкового періоду та запропоновано закріпити в Податковому кодексі України окрему статтю, яка буде містити різновиди податкового періоду та підстави застосування того або іншого його виду;

- підхід щодо класифікації загальнообов'язкових платежів, відповідно до якого, виходячи з ролі податкового періоду при функціонуванні правового механізму податків і зборів, визначено низку загальнообов'язкових платежів (зборів, мит та державного мита), механізми яких характеризуються певною однорідністю, пов'язаною з умовністю виникнення обов'язку з їх сплати та з часовими критеріями виконання всіх складових податкового обов'язку по даному типу платежів;

- пропозиції з вдосконалення класифікації податків і зборів виходячи з послідовності виконання складових податкового обов'язку, коли деякі з платежів сплачуються до подання податкової звітності, а інші після її подання (в останньому випадку виконання обов'язку з податкової звітності має підсумковий характер, а подання звітності є складовою частиною складного юридичного факту, що зумовлює обов'язок сплатити податок).

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

- у науково-дослідній сфері – для подальшого опрацювання проблем регулювання і визначення податкового періоду;

- у сфері законодавства – при формуванні проектів змін до Податкового кодексу України та інших актів, що становлять податкове законодавство України;

- у практичній діяльності – при проведенні науково-практичних семінарів, конференцій, присвячених актуальним питанням податкового регулювання;

- 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 дисертації, а також практичні рекомендації щодо вдосконалення податкового законодавства України викладено у доповідях на всеукраїнських та міжнародних науково-практичних конференціях: «Удосконалення місцевого самоврядування в аспекті конституційної реформи» (м. Харків, 27 червня 2013 р.); «Правове життя сучасної України» (м. Одеса, 16-17 травня 2013 р.).

**Публікації.** Ключові й окремі наукові положення та висновки дисертації знайшли своє відображення у семи публікаціях (п'яти статтях, опублікованих у фахових виданнях, і тезах двох 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 – 200, з них 181 – основний текст. Кількість використаних джерел – 203.

## **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 методологічну основу,

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 **«Податковий період як складова частина механізму податку»** складається із трьох підрозділів та присвячений визначенню основних положень стосовно природи, місця, особливостей та класифікації податкового періоду.

У підрозділі 1.1. *«Правова природа податку та диференціація його від інших платежів за часовим критерієм»* розкривається сутність різних видів загальнообов'язкових платежів, провадиться їх диференціація за часовим критерієм виконання складових елементів податкового обов'язку.

Оподаткування в усі часи в усіх країнах світу пов'язувалося з неспівпадінням інтересів зобов'язаних осіб та представників держави, які наділені владними повноваженнями. При сплаті податку у платника завжди виникає питання щодо підстав відчуження частини зароблених коштів. При цьому, у разі незваженої податкової політики, коли спостерігається значне податкове навантаження, такий конфлікт інтересів часто призводить до виникнення бажання платника зменшити свої податкові платежі, оптимізувати їх або приховати. В роботі підкреслюється, що в кінцевому сенсі кошти від надходження податків і зборів, їх значна частина, спрямовуються на загальні потреби держави та її громадян. За рахунок податків держава не тільки забезпечує фінансування найважливіших суспільних потреб (підтримання системи управління, утримання армії, забезпечення правопорядку, освіта, охорона здоров'я, культура і т.д.), а й здійснює цілеспрямоване регулювання виробничо-економічної діяльності приватних осіб та підприємств.

В роботі при визначенні природи оподаткування робиться наголос на різному відношенні в різні часи безпосередньо до оподаткування, самих податків, що обумовлюється різним рівнем розвитку різноманітних державних інституцій. Багато в чому це впливає і на структуру податкової системи, місце та роль податків і зборів. Зараз превалює позиція, що до поняття «державні доходи» доцільно включати складну, неоднорідну сукупність платежів, які підпадають під різні правові режими, в той час як під податком розуміють форму примусового відчуження результатів діяльності юридичних та фізичних осіб у власність держави, внесений у бюджет відповідного рівня (чи цільовий фонд) на підставі акта компетентного органу державної влади і який виступає як нецільовий, безоплатний, безповоротний, безумовний і обов'язковий платіж.

Досліджуючи склад правового механізму податку наголошується, що склад елементів податку й елементів оподаткування не може збігатися. Склад елементів оподаткування



набагато ширше, оскільки, крім податків з усіма їх елементами, включає також і цілий ряд інших складових. Підкреслюється, що елементи оподаткування являють собою набір параметрів, необхідних і достатніх для обчислення і сплати податку. Такий набір закріплено у статті 7 Податкового кодексу України, яка, поміж інших, включає і податковий період у якості елемента, обов'язкового для встановлення.

Диференціація різних платежів обов'язкового характеру передбачає аналіз їх суттєвих рис, для чого в роботі проводиться виокремлення загальних та відмінних рис податків, зборів, плат, мит тощо. Із застосуванням комплексного підходу провадиться співставлення структури правових механізмів платежів обов'язкового характеру й визначається роль податкового періоду в кожному їх різновиді.

У підрозділі 1.2. *«Місце податкового періоду в системі складових елементів податку»* надано характеристику податкового періоду як одного з обов'язкових елементів правового механізму податку, що обов'язково встановлюється для всіх встановлених на території України податків.

Податок має сплачуватись у встановлені строки, які обумовлені закріпленням такого елемента податку, як податковий період. Таким саме чином, тобто в певні строки, має подаватися податкова звітність, для чого законодавцем встановлюється звітний період. Вказані періоди закріплюються для кожного податку окремо і є складовим елементом їх правових механізмів. Позіціонуючи правовий механізм податку як певну систему, ми виходимо з того, що елементи, які складають той або інший податок знаходяться в тісному зв'язку, можуть взаємодіяти один з одним та в сукупності спрямовані на досягнення цілком визначеної цілі – виконати низку податкових обов'язків платника вчасно та в повному обсязі.

При характеристиці структури правового механізму податку в роботі враховується класичний підхід до його побудови, що передбачає два підходи до розподілення груп його елементів. З однієї сторони, в складі податку існують обов'язкові та необов'язкові (факультативні) елементи. З іншої сторони, всю сукупність елементів правового механізму податку можна поділити на основні, додаткові та факультативні. В роботі застосовується поєднання цих двох підходів, що передбачає виокремлення обов'язкових і факультативних елементів, а обов'язкові елементи включають дві групи – основні і додаткові. Основні елементи визначають фундаментальні, сутнісні характеристики податку, що формують основне уявлення про зміст податкового механізму, в той час як додаткові роблять цей механізм повним, завершеним, надають можливість виконувати податковий обов'язок. Наголошується, що додаткові елементи доцільно розподіляти на дві групи – додаткові елементи, що уточнюють основні, та додаткові елементи, що мають самостійний характер. Водночас, вказується на відмінності окресленого теоретичного підходу до структурування правового

механізму податку із підходом законодавця, який виокремлює тільки групу обов'язкових елементів податків і зборів та пільги у якості окремого факультативного елементу.

Податковий період не відноситься до категорії основних елементів, а є додатковим елементом правового механізму податку, що має обов'язковий характер. Без встановлення податкового періоду неможливе закріплення відповідного механізму податку. При характеристиці зв'язків податкового періоду із іншими елементами правового механізму податку робиться висновок, що він має самостійний характер, а не деталізує основні елементи: він не уточнює ані статус платника податку, ані об'єкт оподаткування, ані податкову ставку. Також наголошується на тісному зв'язку податкового періоду із порядком та способом сплати податку. Порядок сплати податку фактично обмежується в часі плином податкового періоду (або його складових – звітних періодів), тоді як спосіб сплати податку (деклараційний або авансовий) також прив'язується до меж податкового або звітного періоду.

Вирішальне значення як для визначення податкового періоду, так і для встановлення порядку виконання податкового обов'язку, інших податкових процедур, має встановлення точки відліку, що обумовлює виникнення в платника обов'язку дотримуватися передбаченої нормою права моделі поведінки. В роботі йдеться про підстави виникнення відповідних правовідносин, в даному випадку – про строк, який виступає юридичним фактом. Правове значення строків припускає виділення певних моментів або періодів часу, настання або закінчення яких пов'язане з певними правовими наслідками. Останні можуть наступати: а) при настанні певної календарної дати; б) при закінченні певного періоду часу; в) при настанні певної події. Фактично, подібна конструкція закладається в податковому законодавстві. Також в роботі приділяється увага факторам, з якими пов'язується припинення податкового обов'язку, та наголошується, що говорити про сплату податку доцільно у разі добровільного виконання податкового обов'язку платником, тоді як стягнення податку відбувається вже в рамках деліктної поведінки платника, яка може бути обумовлена і порушенням строків сплати, недотриманням вимог щодо обчислення суми податкового зобов'язання в рамках податкового (звітного) періоду.

Основна увага у підрозділі 1.3. *«Податковий період та його види. Відмінність податкового періоду від звітного періоду»* приділена призначенню податкового періоду як елементу правового механізму податку, встановленню зв'язків даного елементу з іншими складовими даного механізму.

В роботі наголошується на доцільності визнання податковим періодом установленого законодавством періоду часу (календарний рік, півріччя, квартал, місяць тощо), по закінченні якого встановлюється наявність у платника податків об'єкта оподаткування, визначається податкова база й обчислюється сума податку, що підлягає сплаті, або ж певного періоду часу,

по закінченні якого формалізується податковий обов'язок. Саме після закінчення цього терміну часу виникає необхідність визначення податкової бази, обчислення суми податку, що підлягає сплаті, і перерахування її в відповідний бюджет. Така позиція знаходить підтвердження і в податкових законодавствах багатьох країн.

Пропонується пов'язувати закінчення податкового періоду з виникненням саме обов'язку зі сплати податку. Виходячи з даної логіки, закінчення податкового періоду є юридичним фактом, на підставі якого платник податку має обчислити та сплатити податок. Виникнення ж податкового обов'язку взагалі пов'язується, перш за все, з наявністю об'єкта оподаткування, що прямо передбачено у ст. 22 Податкового кодексу України. Тобто, наявність об'єкту є тим юридичним фактом, на підставі якого виникає податковий обов'язок, а для виникнення обов'язку зі сплати податку неодмінною умовою постає ще один юридичний факт – закінчення податкового періоду.

Значна увага приділяється розмежуванню податкового та звітного періоду. Звітний період – це термін підбиття підсумків (остаточних або проміжних), складання та пред'явлення до контролюючого органу звітності. Подекуди податковий і звітний періоди збігаються, але часто податкова звітність може представлятися декілька разів протягом одного податкового періоду. Чине українське податкове законодавство визначає звітний період складовою частиною податкового періоду. За підсумками звітних періодів сплачуються авансові платежі.

Другий розділ **«Значення податкового періоду для виконання податкового обов'язку»** присвячений поглибленому та детальному дослідженню податкового періоду та його значення безпосередньо в процесі виконання податкового обов'язку.

Підрозділ *2.1. «Порівняльно-правовий аналіз періодичності податкового зобов'язання складових податкової системи»* розкриває особливості регулювання податкового періоду в різних країнах світу, містить аналіз динаміки виконання складових елементів податкового обов'язку в рамках податкового або звітного періоду.

Дослідження періодичності виконання податкового обов'язку в роботі робиться окремо по різних податках та зборах, що складають податкову систему України. При цьому провадиться порівняльний аналіз регулювання податкового та звітного періодів по окремих податках і зборах по законодавству України та по законодавству інших держав – Республіки Казахстан, Республіки Молдова, Республіки Білорусь, Республіки Азербайджан тощо. Особлива увага приділяється регулюванню податкового періоду по основним бюджетоутворюючим податкам.

Підкреслюється, що далеко не у всіх випадках при сплаті податку на доходи фізичних осіб застосовується інститут податкового агентства. При цьому суттєво відрізняються

податковий та звітний періоди, порядок сплати тощо. Так, коли платник податку, що отримує доходи від особи, яка не є податковим агентом, та іноземні доходи, він має включити суму таких доходів до загального річного оподаткованого доходу й подати податкову декларацію за наслідками звітного податкового року, а також сплатити податок з таких доходів. Також зазначається, що по податку на доходи фізичних осіб, що діє в Україні, допускається диференціація податкового періоду в залежності від об'єкта оподаткування.

Особлива увага приділяється визначенню податкового періоду та виконанню податкового обов'язку фізичною особою-підприємцем. Вказується на наявність окремих процедур оподаткування доходів, отриманих фізичною особою - підприємцем від провадження господарської діяльності, крім осіб, що обрали спрощену систему оподаткування. При цьому пропонується удосконалити чинне податкове законодавство та чітко закріпити квартальний податковий період, що застосовуються в разі реалізації податкового обов'язку по податку на доходи фізичних осіб даною категорією платників в рамках загального податкового режиму.

При дослідженні податкового періоду по податку на додану вартість наголошується на дуже складному податковому механізмі даного платежу через те, що це непрямий податок, який передбачає перекидання податкового обов'язку. В Україні звітним (податковим) періодом по даному податку є один календарний місяць або календарний квартал. При цьому платнику надається можливість вибору – який податковий період застосовувати, але із обов'язковим додержанням низки умов. За загальним правилом податковим періодом по податку на додану вартість є календарний місяць, а можливість використовувати квартальний податковий період надається окремим категоріям платників. Право на застосування квартального податкового періоду пов'язується зі сплатою податку на прибуток підприємств за нульовою ставкою та з реалізацією платником свого податкового обов'язку в рамках спеціального податкового режиму в формі сплати єдиного податку.

У підрозділі 2.2. *«Податковий період як підстава визначення податкового зобов'язання»* проаналізовано зміст законодавчих норм, що встановлюють юридичні факти або підстави, з наявністю яких пов'язується виникнення, зміна або припинення податкового обов'язку, а також роль та місце серед даних підстав податкового та звітного періоду.

За загальним правилом визначення податкового зобов'язання відбувається в межах відповідного податкового періоду. Це не одномоментний процес, а складні правовідносини, що мають відповідні стадії, в рамках яких учасники виконують ті або інші процедури виходячи з наданих чинним податковим законодавством обов'язків та наданих прав. Але набір та порядок виконання цих процедур не універсальні для різних податків, що не дозволяє однозначно стверджувати про послідовну зміну однієї стадії іншою.

Відносини з виконання податкового обов'язку характеризуються своєю визначеністю в часових рамках. Часто законодавець пов'язує обов'язок зі сплати того або іншого податку із закінченням податкового періоду, що породжує наслідки для учасників податкових правовідносин. Для повноти висвітлення сутності даних правовідносин в роботі провадиться аналіз правового статусу обох сторін – платника, що безпосередньо реалізує свій податковий обов'язок, та контролюючого органу, завданням якого є забезпечення своєчасного та в повному обсязі надходження коштів від податків та зборів.

Наголошується, що при реалізації податкових процедур, спрямованих на виконання податкового обов'язку, і податкові органи, і платники податків виходять із законодавчо встановлених часових вимог до тієї чи іншої процедури. Іншими словами, деякі податкові процедури можуть реалізовуватись виключно в рамках того або іншого податкового або звітного періоду, інші мають наскрізний характер. Крім того, податковим законодавством передбачено випадки, коли податкове зобов'язання в рамках податкового періоду визначається платником або контролюючим органом. При цьому визначення податкового обов'язку контролюючим органом не завжди пов'язується із неправомірною поведінкою зобов'язаної особи, а може бути обумовлено типом платника.

## ВИСНОВКИ

При дослідженні проблем, що розглядалися у дисертації, відповідно до поставленої мети і завдань здійснено теоретичне узагальнення і вирішено наукове завдання, що полягає у наданні характеристики та виявленні особливостей порядку встановлення, застосування, значення податкового періоду, визначення його структури та співвідношення податкового та звітних періодів. У роботі наведено розширену класифікацію податкових періодів, визначено місце даного елемента правового механізму податку серед інших елементів, окрему увагу приділено зв'язкам податкового періоду з звітним періодом, строками та порядком виконання податкового обов'язку. На підставі дослідження зроблено такі висновки:

1. Податок як економіко-правове явище доцільно розглядати в двох площинах – в матеріальному та процесуальному, або процедурному аспектах. Перший передбачає дослідження податку як статичного, усталеного механізму, тоді як другий відображає динаміку податкових правовідносин, торкається процедур сплати податку, реалізації податкового обов'язку в широкому та вузькому розумінні.

2. Однією з істотних рис, яка відрізняє податок від збору, є вказівка на податковий період, яка стосовно до зборів відсутня не випадково. Сплата податку передбачає певну регулярність, систематичність, періодичність, тому найважливішим елементом податку є

податковий період, по закінченні якого визначається податкова база і обчислюється сума податку, що підлягає сплаті. Збори ж носять разовий характер, сплачуються в суворо визначених ситуаціях, коли у платника виникає потреба в отриманні від держави деяких публічно-правових послуг, в яких платник індивідуально зацікавлений. Сплата збору не пов'язана з якимось певним проміжком часу, головне тут – власний розсуд платника, його мотивація, прагнення вступити в публічно-правові відносини з державою.

3. Податковий період як додатковий елемент правого механізму податку має самостійний характер. Він не уточнює ані статус платника податку, ані об'єкт оподаткування, ані податкову ставку.

4. Податковий обов'язок можна розглядати як систему складових обов'язків (обов'язки з податкового обліку, зі сплати податку та з податкової звітності) і як визначену систему послідовно здійснюваних дій (певний алгоритм, що складається з декількох стадій). Обидва підходи є правильними і застосовуються на практиці. Разом із тим, платник податку окрім цих вказаних трьох основних обов'язків має цілу низку інших обов'язків, що спрямовані на забезпечення не тільки виконання податкового обов'язку в цілому, а й на захист платника у разі порушення його законних прав.

5. Недоречно виокремлювати податки за кожним різновидом податкового періоду. Обумовлено це існуванням податків, при обчисленні та сплаті яких можливе застосування декількох податкових періодів. І це не виключення, адже до таких податків відносяться і податок на доходи фізичних осіб, і податок на додану вартість, і податок на прибуток підприємств тощо. Такий підхід здебільшого обумовлений складністю податкових механізмів найважливіших податків, що становлять переважну частину бюджетних надходжень.

6. Всі стадії податкового процесу повинні бути розпочаті і завершені протягом визначеного проміжку часу, що обумовлено вимогою законодавця виконувати податковий обов'язок у цілому та окремі його складові у встановлені законодавством строки, які можуть бути деталізовані відповідно до типу податку та податкового періоду. На стадії ж виконання обов'язку з податкової звітності законодавством встановлені чіткі строки подання податкових декларацій, що різняться залежно від типу податку та податкового періоду.

7. Податковий період показує, як часто потрібно платити той чи інший податок, оскільки більшості об'єктів оподаткування властива протяжність існування в часі або циклічність виникнення. Тому сплата податків передбачає певну регулярність, систематичність, а податковий період показує, як часто потрібно платити той чи інший податок.

8. Податковий період служить орієнтиром при встановленні термінів сплати податків. Однак далеко не завжди ці терміни можуть наступити тільки після закінчення податкового

періоду через те, що в механізмах деяких податків може застосовуватися одночасно різна тривалість податкового періоду залежно від оподатковуваного об'єкта.

9. Податковий період – період часу, встановлений стосовно окремих видів податків, що може складатися з одного або декількох часових проміжків, по закінченні якого визначаються об'єкт оподаткування, податкова база, обчислюються суми податків, що підлягають сплаті.

10. Між податковим та звітним періодом наявні принципові відмінності. По закінченні останнього обов'язок платника податків у самому загальному виді зводиться до подання у контролюючий орган податкової декларації або іншої звітної документації (відомості, звіти, розрахунки) про наявний в нього на відповідний момент об'єкт оподаткування й податкову базу, суми авансових платежів і податку, що підлягає сплаті тощо. При цьому необхідність виконання цих обов'язків не завжди збігається із закінченням самого податкового періоду, оскільки останній може складатися як з одного, так і декількох звітних періодів.

11. При визначенні денного податкового періоду треба враховувати 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, що неодмінно породжує і відповідні податкові наслідки.

12. Податковий період нерозривно пов'язаний з іншим елементом правового механізму податку – порядком та строками сплати податку. Зв'язок між цими елементами настільки тісний, що в Податкових кодексах багатьох держав по кожному податку закріплюється окрема стаття, що регулює саме податковий період та порядок й строки сплати відповідного платежу

13. Податковим періодом по податку на додану вартість за загальним правилом є календарний місяць. Можливість використовувати квартальний податковий період надається окремим категоріям платників. Важливою рисою такої альтернативності є зв'язок умов, за якими надається право на використання квартального періоду, із елементами правових механізмів інших податків. Не можна сказати, що це виняткова ситуація, адже подібний підхід використовується не тільки в національному законодавстві, а й податкових законодавствах інших країн.

14. Однією з підстав, коли платник податку на додану вартість набуває право сплачувати його з використанням квартального податкового періоду, є наявність права у такого платника сплачувати інший податок за нульовою ставкою – податок на прибуток підприємств. Другою підставою, що надає можливість використовувати платником податку на додану вартість квартальний податковий період, є сплата ним єдиного податку, тобто застосування спеціального податкового режиму.

15. Перехід на сплату податку на додану вартість із застосуванням квартального податкового періоду не відбувається автоматично. Для цього платником подається до контролюючого органу за місцем обліку заява про вибір квартального податкового періоду разом з декларацією за наслідками останнього податкового періоду календарного року. Квартальний податковий період починає застосовуватися з першого податкового періоду наступного календарного року.

16. Податкове зобов'язання та податковий обов'язок – це не тотожні категорії. Під податковим обов'язком традиційно розуміється комплекс обов'язків з податкового обліку, сплати податку та податкової звітності. Податковий обов'язок завжди має динамічний, мінливий у часі характер. Податковим зобов'язанням є сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством. Тобто, термін «податкове зобов'язання» означає суму податку, має статичний характер, хоча і може змінюватися в процесі його узгодження.

17. Законодавець при встановленні прав та обов'язків контролюючих органів надає перевагу правам над обов'язками, що обумовлено сутністю податкового регулювання. Воно характеризується імперативним методом регулювання суспільних відносин, що передбачає встановлення правил поведінки державою та можливість вимагати чіткого їх виконання, часто без будь-якої альтернативи. Співвідношення прав та обов'язків платників податків і зборів є більш збалансованим, ніж співвідношення прав та обов'язків контролюючих органів.

18. При реалізації податкових процедур, спрямованих на виконання податкового обов'язку, і податкові органи, і платники податків виходять із законодавчо встановлених часових вимог до тієї чи іншої процедури. Водночас, деякі податкові процедури можуть реалізовуватись виключно в рамках того або іншого податкового чи звітного періоду, інші мають наскрізний характер.

19. Всю сукупність податків та зборів, що справляються на території України, пропонується поділити на платежі, сума яких за податковий період обраховується самим платником, та платежі, сума яких обраховуються контролюючим органом. В останньому випадку важливо відмежовувати належне виконання податкового обов'язку платником, коли відповідно до чинного законодавства міняється тільки суб'єкт, що обраховує податок, та неналежне його виконання, що породжує не тільки обов'язок контролюючого органу обчислити податок, а вжити встановлених засобів впливу, притягнути винних до відповідальності тощо.



## СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ РОБІТ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

1. Капустник В. В. До питання різновидів періодів часу в податково-правовому регулюванні / В. В. Капустник // Журнал Східноєвропейського права. – 2014. – № 2. – С.96-101.
2. Капустник В. В. Деякі аспекти правового механізму податку / В. В. Капустник // Митна справа. – 2014. – № 6. – Ч. 2. – Кн. 1. – С. 235-239.
3. Капустник В. В. Порівняльно-правовий аналіз періодичності податкового зобов'язання та складових податкової системи / В. В. Капустник // Экономика и право Казахстана.– 2014.– № 24. – С. 53-57.
4. Капустник В. В. Податковий період як підстава визначення податкового зобов'язання / В. В. Капустник // Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія». – 2014. – № 4. – С. 64-76.
5. Капустник В. В. Щодо дії податкового законодавства у часі: правовий аспект / В. В. Капустник // Держава та регіони. Серія: Право. – 2014. – №4. – С. 64-67.
6. Капустник В. В. Рік як різновид податкового періоду / В. В. Капустник // Удосконалення місцевого самоврядування в аспекті конституційної реформи: зб. наук. ст. та тез повід. за матеріалами міжнар. наук.-практ. конф., м. Полтава, 27 червн. 2013 р. / редкол.: С.Г. Сergyгіна, О.П. Бушан, О.Р. Дашковська. – П.: НДІ держ. буд-ва та місц. самоврядування, 2013. – С. 122-124.
7. Капустник В. В. Фактичне та юридичне значення термінів часу для податково-правового регулювання / В. В. Капустник // Правове життя сучасної України: матер. Міжнар. наук.-практ. конф (16-17 травня 2013 р.) Т. 2 / відп. за випуск д.ю.н., проф.. В.М. Дьомін; Націон. ун-т «Одеська юридична академія». – Одеса: Фенікс, 2013. – С. 183-186.

## АНОТАЦІЯ

**Капустник В. В. Правове регулювання податкового періоду.** – 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, 2015.

Дисертація присвячена дослідженню правових засад регулювання податкового періоду. У роботі охарактеризовано податковий період як складову частину механізму податку,

розкривається значення податкового періоду для виконання податкового обов'язку. Особливе місце відводиться дослідженню природи та місця податкового періоду в системі складових елементів податку. При цьому, характеризуючи структуру механізму податку, виділяються основні та додаткові елементи податку, податковий період відноситься до додаткових із застереженням про його обов'язковий характер. Окрема увага приділена порівняльно-правовому аналізу періодичності податкового зобов'язання. Одне із центральних місць у роботі посідає характеристика податкового періоду як підстави визначення податкового зобов'язання. З огляду на проведене дослідження зроблено теоретичні та практичні висновки, на основі чого сформульовані рекомендації стосовно подальшого удосконалення податкового законодавства України.

**Ключові слова:** податковий період, звітний період, елементи механізму податку, класифікація загальнообов'язкових платежів, роль податкового періоду, періодичність податкового зобов'язання, регулювання податкового періоду.

## АННОТАЦІЯ

**Капустник В. В. Правовое регулирование налогового периода.** – 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, 2015.

Диссертация посвящена исследованию правовых основ регулирования налогового периода. Отмечается, что налогово-правовое регулирование заключается в обеспечении не только формирования централизованных и децентрализованных фондов, но и в своевременном аккумулировании в них денежных ресурсов. Характеризуя налоговый период как часть механизма налога, автор определяет его как системообразующий элемент. При этом выделяются основные и дополнительные элементы налога, налоговый период относится к дополнительным с оговоркой о его обязательном характере. Также, определяя связи налогового периода с другими элементами правового механизма налога, делается вывод о его самостоятельном характере. Налоговый период не детализирует основные элементы: не уточняет ни статус плательщика налога, ни объект налогообложения, ни налоговую ставку.

Одно из центральных мест в работе занимает анализ соотношения налогового и отчетного периода. Отмечено, что иногда можно встретить совпадение налогового и отчетного

периода, однако чаще всего налоговая отчетность представляется несколько раз в течение одного налогового периода. Учитывая это, отчетный период является составной частью налогового периода. Что касается измерения периодов времени в налогово-правовом регулировании, то в работе идет речь о годах, кварталах, месяцах, днях. Отмечено, что месяц и год, как периоды времени, порождающие налогово-правовые последствия, могут применяться в качестве календарного и некалендарного. Декларации подаются за базовый отчетный (налоговый) период, равный: а) календарному месяцу (в том числе в случае уплаты месячных авансовых взносов); б) календарному кварталу или календарному полугодью (в том числе в случае уплаты квартальных или полугодичных авансовых взносов).

Периодичность исполнения налоговой обязанности в работе исследуется отдельно по разным налогам и сборам Украины. При этом применяется сравнение регулирования налогового и отчетного периодов по отдельным налогам и сборам по законодательству Украины и по законодательству Республики Казахстан, Республики Молдова, Республики Беларусь, Республики Азербайджан. Особое внимание уделяется регулированию налогового периода по основным бюджетообразующим налогам. При исследовании определения налогового периода и выполнения налоговой обязанности физическим лицом-предпринимателем, обращается внимание на наличие отдельных процедур налогообложения доходов, полученных физическим лицом - предпринимателем от осуществления хозяйственной деятельности, кроме лиц, избравших упрощенную систему налогообложения. При этом вносится предложение по совершенствованию налогового законодательства Украины путем четкого закрепления квартального налогового периода, применяемого при реализации налоговой обязанности по налогу на доходы физических лиц данной категории плательщиков в рамках общего налогового режима. Характеризуя налоговый период налога на добавленную стоимость, делается акцент на довольно сложном налоговом механизме данного платежа из-за того, что это косвенный налог, который предусматривает перекладывание налоговой обязанности.

Акцентируется внимание на порядке определения налогового обязательства, который по общему правилу происходит в пределах соответствующего налогового периода. Отмечается, что это сложные стадийные правоотношения, а не одномоментный процесс. Причем набор и порядок выполнения участниками налоговых правоотношений процедур, исходя из предоставленных действующим налоговым законодательством прав и обязанностей, в рамках этих стадий не является универсальным для разных налогов, что не позволяет однозначно утверждать о последовательной смене одной стадии другой.

**Ключевые слова:** налоговый период, отчетный период, элементы механизма налога, классификация общеобязательных платежей, роль налогового периода, периодичность налогового обязательства, регулирование налогового периода.

## SUMMARY

**Kapustnik V.V. Rights fiscal period.** – The manuscript.

Thesis for the degree of Candidate of Sciences in specialty 12.00.07 – administrative law and procedure; financial law; informational law. – National Law University, Yaroslav the Wise, the Ministry of Education and Science of Ukraine. – Kharkiv, 2015.

This research focuses on the legal framework governing the tax period. The paper described the tax period as part of a mechanism of tax, the meaning of the tax period for fulfillment of tax obligations. A special place is given to the study of nature and place of the tax period in the system components of the tax. Thus, describing the structure of the tax mechanism, the author identifies the basic elements and additional tax relating to the tax period additional clause it mandatory. Special attention is given to comparative legal analysis of the frequency components of the tax liability of the tax system. One of the central places in the ranks characteristics of the tax period as a basis for determining tax liability. In view of this study the author made theoretical and practical conclusions on the basis of which formulated recommendations for further improvement of tax legislation in Ukraine.

**Keywords:** tax period, the reporting period, the elements of the tax mechanism, classification mandatory payments, role of the tax period, the frequency of tax liability, adjustment tax period.

Відповідальний за випуск  
доктор юридичних наук, професор О.О. Дмитрик

Підписано до друку 22.05.2015 р. Формат 60x90/16  
Папір офсетний. Віддруковано на різнографі.  
Умовн. друк. арк. 0,7. Облік.-вид. Арк. 0,9.  
Тираж 100 прим. Зам. № 2205

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