

Н. С. ХАТНЮК

**СИСТЕМА ПОДАТКОВИХ
ПРАВОВІДНОСИН: ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ ТА
ПРАКТИКИ ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ**

Монографія

*За загальною редакцією доктора юридичних наук,
професора, заслуженого юриста України
Литвиненка В.І.*

Київ 2018

УДК 004.056:347.73 (336.02)

X25

*Рекомендовано до друку Вченою радою ПрАТ «Вищий навчальний заклад
«Міжрегіональна Академія управління персоналом»
(протокол №8 від 30.08.2018 р.)*

Рецензенти:

К.В. Муравйов, доктор юридичних наук, професор кафедри фінансового та банківського права ПрАТ «Вищий навчальний заклад «Міжрегіональна Академія управління персоналом»;

О.В. Баклан, доктор юридичних наук, професор кафедри публічного та приватного права факультету права та міжнародних відносин Київського університету імені Бориса Грінченка;

А.Г. Чубенко, доктор юридичних наук, професор, директор Академії фінансового моніторингу

Хатнюк Н. С.

X25 Система податкових правовідносин: проблеми теорії та практики правового забезпечення: монографія / за заг. ред. д. ю. н., професора, заслуженого юриста України В. І. Литвиненка. Київ: «Видавництво Людмила», 2018. 464 с.
ISBN 978-617-7638-82-6

Монографія присвячена всебічному та комплексному дослідженню актуальних теоретичних і практичних проблем функціонування системи податкових правовідносин на сучасному етапі розвитку податкової системи в Україні. На підставі правової доктрини, положень вітчизняного та зарубіжного законодавства, а також його правозастосування, здійснено ґрунтовний аналіз концептуальних засад правового забезпечення податкових правовідносин та їх основних елементів. Досліджено ретроспективу становлення податкових відносин у правовій системі України, діалектику вчення про податкові правовідносини у доктрині фінансового права, розкрито сучасну парадигму розуміння податкових правовідносин як системи, принципи її функціонування, які покладені в основу формування національної податкової системи, здійснено аналіз правових підстав і наслідків виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин та визначено природу юридичного факту, податкового обов'язку та податкової правосуб'єктності як основних підстав виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин. Вперше здійснено теоретико-прикладне дослідження податкових правовідносин як системного явища.

Монографія розрахована на науковців, аспірантів, докторантів, державних службовців, законодавців, платників податків та всіх учасників податкових відносин, які переймаються проблемами правового забезпечення податкових правовідносин та формуванням взаємовигідної системи податкових правовідносин зокрема.

Може бути корисною під час викладання й вивчення у вищих навчальних закладах навчальних дисциплін «Фінансове право», «Податкове право», «Правове регулювання місцевих податків та зборів», «Господарське право», «Підприємницьке право» та низки інших, що пов'язані з правовим регулюванням податкових відносин.

ISBN 978-617-7638-82-6

УДК 004.056:347.73 (336. 02)

Хатнюк Н.С., 2018

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ.....	5
---------------------------------------	----------

ВСТУП.....	7
-------------------	----------

РОЗДІЛ 1

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТКУ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН В УКРАЇНІ.....	14
---	-----------

1.1 Ретроспектива становлення податкових правовідносин у правовій системі України.....	14
--	----

1.2 Теоретичні засади та діалектика вчення про податкове правовідношення у доктрині фінансового права	32
---	----

1.3 Види та форми податкових правовідносин.....	55
---	----

1.4 Принципи функціонування системи податкових правовідносин	75
--	----

Висновки до розділу 1.....	92
----------------------------	----

РОЗДІЛ 2

ПРАВОВІ ЗАСАДИ ВИНИКНЕННЯ, ЗМІНИ ТА ПРИПИНЕННЯ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН.....	100
---	------------

2.1 Підстави виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин	100
---	-----

2.2 Юридичний факт як підстава виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин	123
---	-----

2.3 Податковий обов'язок як підстава виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин.....	153
--	-----

2.4 Правові наслідки виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин	183
---	-----

Висновки до розділу 2.....	198
----------------------------	-----

РОЗДІЛ 3	
ТЕОРЕТИКО-ПРИКЛАДНІ ОСНОВИ ФУНКЦІОНУ-	
ВАННЯ СИСТЕМИ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІД-	
НОСИН	206
3.1 Сучасна парадигма розуміння податкових	
правовідносин як системи	206
3.2 Об'єкт та предмет податкових правовідносин	226
3.3 Поняття та ознаки суб'єктів податкових	
правовідносин, їх податкова правосуб'єктність.....	242
3.4 Особливості правового статусу суб'єктів	
податкових правовідносин	268
Висновки до розділу 3	290

РОЗДІЛ 4	
ПРОБЛЕМИ ТА НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ	
ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ	
ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН В УКРАЇНІ	297
4.1 Шляхи вдосконалення правового забезпечення	
системи податкових правовідносин в Україні.....	297
4.2 Правові засоби інформаційно-аналітичного	
забезпечення податкових правовідносин.....	329
4.3 Перспективи запровадження договірних форм	
регулювання податкових правовідносин	347
4.4 Вплив зарубіжного досвіду на вдосконалення	
правового забезпечення системи податкових	
правовідносин.....	377
Висновки до розділу 4	400

ВИСНОВКИ	405
-----------------------	------------

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	413
--	------------

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

- АПП** – Асоціація платників податків;
- АРК** – Автономна Республіка Крим;
- БК України** – Бюджетний Кодекс України;
- BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)** – План дій ОЕСР з протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування;
- ВВП** – валовий внутрішній продукт;
- ВНП** – валовий національний продукт;
- ВПП** – великі платники податків;
- ГК України** – Господарський кодекс України;
- ГПК України** – Господарський процесуальний кодекс України;
- ДМС України** – Державна митна служба України;
- ДФС України** – Державна фіскальна служба України;
- ЄБА** – Європейська бізнес-асоціація;
- Єврокомісія** – Європейська комісія;
- ЄС** – Європейський Союз;
- ІОТА (Intra-European Organisation of Tax Administrations)** – Внутрішньо-європейська організація податкових адміністрацій;
- IRS (Internal Revenue Service)** – Федеральна податкова служба США;
- КАС України** – Кодекс адміністративного судочинства України;
- КУпАП** – Кодекс України про адміністративні правопорушення;
- МВФ** – Міжнародний валютний фонд;
- НБУ** – Національний банк України;
- ОЕСР** – Організація економічного співробітництва та розвитку;

ПК України – Податковий Кодекс України;
ПДВ – податок на додану вартість;
ПДФО – податок з доходів фізичних осіб;
РФ – Російська Федерація;
СДПІ – спеціалізовані державні податкові інспекції;
СНД – Співдружність Незалежних Держав;
ЦК України – Цивільний кодекс України;
ЦОПІ – центр обслуговування платників податків.

ВСТУП

Особливого значення набуло питання удосконалення правового забезпечення функціонування податкових правовідносин в сучасних умовах, що потребує трансформування положень чинного податкового законодавства, аналізу міжгалузевої взаємодії норм, які регулюють податкові відносини, та зумовлює впровадження ефективних механізмів їх правового регулювання. Функціональність та системність податкових відносин у будь-якій державі створюють основу для подальшого формування економічних, політичних, соціальних, інформаційних, фінансових та інших видів відносин, виступаючи відповідним фундаментом для суспільної співпраці.

З метою з'ясування регулятивного впливу загальних і спеціальних норм податкового законодавства на сучасний стан розвитку податкових правовідносин, вироблення єдиного підходу до вирішення актуальних проблем забезпечення функціонування податкових правовідносин та розробки пропозицій щодо вдосконалення їх законодавчого врегулювання, виникає потреба у комплексному дослідженні правових засад забезпечення податкових відносин та теоретико-прикладних проблем побудови взаємовигідної системи податкових правовідносин, яка б гарантувала публічні інтереси та права платників податків.

Дослідження правової природи податкових правовідносин актуалізується у зв'язку з підвищенням ролі податків у формуванні доходів державного та місцевих бюджетів, необхідністю забезпечення в процесі оподаткування майнових і підприємницьких інтересів фізичних та юридичних осіб та потребою удосконалення положень, інститутів та правових категорій податкового законодавства, що передбачає розробку функціональної системи податкових правовідносин та втілення продуктивної партнерської взаємодії між її учасниками.

Важливим і прогресивним інструментом узгодження публічних та приватних інтересів учасників податкових правовідносин є запровадження договірної форми врегулювання податкових відносин, що дає змогу удосконалити механізм правового регулювання податкових відносин шляхом визначення предмета договору – адміністративних послуг податкових органів, прав та обов'язків суб'єктів податкових правовідносин, правових наслідків неправомірної поведінки контролюючих органів і платників податків, тобто, у такий спосіб, стимулювати правосвідому поведінку у сфері оподаткування.

На основі аналізу правової доктрини, положень вітчизняного податкового законодавства, його правозастосування та опираючись на сучасні науково-теоретичні підходи щодо дослідження правових основ становлення та розвитку податкових правовідносин, важливо інтегрувати комплекс проблем правового регулювання податкових правовідносин у побудову єдиної концепції правового забезпечення системи податкових правовідносин, направленої на зниження податкового навантаження та втілення прогресивного оподаткування.

Для досягнення взаємовигідної та раціональної системи податкових правовідносин, яка відповідає реальним суспільним потребам, виникла необхідність у розробці науково-теоретичного обґрунтування розробки моделі системи податкових правовідносин, а також в удосконаленні змісту її обов'язкових системоутворюючих елементів, в узагальненні правових підстав та наслідків виникнення, трансформації та припинення податкових правовідносин.

Традиційно у науковій літературі зосереджувалась увага на теоретичних проблемах формування ефективної податкової системи, правового регулювання податкових відносин та побудови оптимальної моделі податкових відносин, яка забезпечила б створення стабільної та раціональної податкової системи держави. Однак, недостатня розробка теоретичних і методологічних питань податкових правовідносин в сучасних умовах, а також науково-теоретична та практична значущість зазначених проблем зумовили вибір теми монографії та визна-

чили його основні напрями. Нагальність вирішення зазначених питань зумовлює актуальність взаємодії між податковими органами та платниками податків як комплексу спільних дій та заходів, спрямованих на забезпечення досягнення балансу прав та інтересів учасників податкових правовідносин, що ґрунтується на єдності часу та місця їх здійснення, та відображає прозорий характер зв'язків між платниками податків та податковими органами комплексного підходу щодо розробки єдиної концепції правового забезпечення системи податкових правовідносин, що має ґрунтуватися на дослідженні правової доктрини, положеннях чинного законодавства та практики правозастосування.

На формування наукової позиції автора вплинули фундаментальні праці фахівців з теорії держави та права, а саме: С. С. Алексєєва, В. Б. Ісакова, М. І. Матузова, О. Ф. Скакун, В. М. Хропанюка, М. В. Цвіка та інших. Важливу роль удослідженніосновних елементів правовідносин, правових підстав та наслідків виникнення правовідносин відіграли такі відомі вчені, зокрема: В. Б. Авер'янов, М. М. Агарков, О. Ф. Андрійко, В. М. Бєвзенко, С. Н. Братусь, В. В. Вітрянський, О. С. Іоффе, Т. Є. Кагановська, С. Ф. Кечек'ян, О. О. Красавчиков, Л. А. Лунц, І. Б. Новицький, В. Ф. Погорілко, А. А. П. Сергєєв, Ю. К. Толстий, Г. Ф. Шершеневич та інші.

Питання правового регулювання податкової системи та податкових відносин досліджували, зокрема: Є. О. Алісов, Ю. І. Аністратенко, О. О. Бандурка, В. Г. Баландіна, В. Т. Білоус, А. В. Бризгалін, Д. В. Вінницький, Л.К. Воронова, О. П. Гетманець, А. С. Дубоносова, Т. Н. Затуліна, М. В. Жернаков, Л. М. Касьяненко, Ю. О. Крохіна, М. П. Кучерявенко, К. В. Муравйов, О. А. Музика-Стефанчук, А. М. Новицький, О. П. Орлюк, І. О. Пасічна, П. С. Пацурківський, С. Г. Пепеляєв, М. О. Перепелиця, О. В. Покатаєва, Г. В. Петрова, Н. Ю. Пришва, Ю. А. Ровинський, Л. А. Савченко, І. Л. Самсіна, В. І. Теремецький, Л. В. Трофімова, Р. Й. Халфіна, Н. І. Хімічева, С. Д. Ципкін, В. В. Чайка, В. О. Яговкіна та інші.

Незважаючи на значну кількість наукових праць, присвячених окремим аспектам правового регулювання податкових відносин, котрі мають важливе наукове та практичне значення, однак, проблеми правового забезпечення функціонування системи податкових правовідносин в сучасних умовах є недостатньо вивчені. У зв'язку з цим, дослідження теоретичних та практичних проблем правового забезпечення системи податкових правовідносин, пошук напрямів та шляхів удосконалення правового забезпечення вітчизняної системи податкових правовідносин свідчать про актуальність наукової праці.

Монографічна робота є намаганням автора комплексно з урахуванням останніх досягнень правової науки, використовуючи сучасні методи наукового пізнання, здійснити дослідження проблем теорії та практики правового забезпечення системи податкових правовідносин, в аналізі концептуальних засад їх становлення та розвитку в Україні, у виявленні прогалин і суперечностей чинного податкового законодавства та розробці пропозицій щодо його вдосконалення.

Звідси основними завданнями монографічного дослідження є такі:

- розкриття концептуальних засад становлення та розвитку податкових правовідносин у правовій системі України;
- аналіз поняття та сутності податкових правовідносин, їх основних ознак;
- дослідження діалектики вчення про податкові правовідносини у доктрині фінансового права;
- диференціація податкових правовідносин за різними критеріями;
- дослідження принципів функціонування системи податкових правовідносин;
- обґрунтування сучасної парадигми розуміння податкових правовідносин як цілісної системи;
- дослідження системи податкових правовідносин та основних її елементів: суб'єктного складу, об'єкту, предмету та податкової правосуб'єктності учасників податкових правовідносин;

– визначення правових засад та наслідків виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин;

– дослідження правової природи юридичного факту та податкового обов'язку як підстав виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин;

– визначення правових засад, сутності та заходів інформаційно-аналітичного забезпечення функціонування системи податкових правовідносин та висування пропозицій його модернізації;

– дослідження особливостей запровадження механізму публічної та приватної договірних форм урегулювання податкових правовідносин;

– характеристика сучасного стану законодавчого врегулювання податкових правовідносин в Україні та виявлення регулятивного впливу судової практики;

– дослідження основних проблем та недоліків правового забезпечення системи податкових правовідносин та розробка шляхів удосконалення правових засад функціонування системи податкових правовідносин.

Основні теоретичні та практичні положення, висновки та пропозиції монографії загалом та окремі її аспекти узагальнені та оприлюднені автором на численних міжнародних, всеукраїнських наукових, науково-практичних конференціях, а саме: «Державне регулювання господарської комерційної діяльності (підприємництва)» (м. Київ, 16 березня 2016 р.); «Вороновські читання. Фінансове право: сучасний стан та перспективи» (м. Київ, 5 жовтня 2016 р.); «Роль юриспруденції у формуванні сучасного суспільства» (м. Київ, 7 жовтня 2016 р.); «Стан та розвиток науки у ХХІ столітті» (м. Вінниця, 5 листопада 2016 р.); «Правовий вимір конституційної, адміністративної та фінансової юрисдикції в умовах європейської парадигми України» (м. Одеса, 17 листопада 2016 р.); «Інновації юридичної науки в євроінтеграційному процесі» (м. Тернопіль, 23 листопада 2016 р.); «Фінансова безпека України на сучасному етапі» (м. Ірпінь, 28 листопада 2016 р.); «Модернізація правових інститутів: вимоги часу» (м. Київ, 8 грудня 2016 р.); «Теоретичний

аналіз і наукові дослідження юриспруденції у світовій науці» (м. Київ, 16-17 грудня 2016 р.); «Пріоритетні напрями модернізації системи права України» (м. Запоріжжя, 23-24 грудня 2016 р.); «Права людини в сучасних умовах розбудови громадянського суспільства в Україні» (м. Київ, 16 грудня 2016 р.); «Право, суспільство і держава: форми взаємодії» (м. Київ, 13-14 січня 2017 р.); «Нові завдання та напрями розвитку юридичної науки у ХХІ столітті» (м. Одеса, 20-21 січня 2017 р.); «Право і держава: проблеми розвитку та взаємодії у ХХІ столітті» (м. Запоріжжя, 27-28 січня 2017 р.); «Пріоритетні напрямки розвитку правової системи України» (м. Львів, 27-28 січня 2017 р.); «Роль права та закону в громадянському суспільстві» (м. Київ, 10-11 лютого 2017 р.); «Верховенство права у процесі державотворення та захисту прав людини в Україні» (м. Одеса, 10-11 лютого 2017 р.); «Юриспруденція в теорії і практиці: питання вдосконалення правової грамотності» (м. Запоріжжя, 24-25 лютого 2017 р.); «Правове регулювання суспільних відносин в умовах демократизації української держави» (м. Одеса, 3-4 березня 2017 р.); «Науковий потенціал та перспективи розвитку юридичної науки» (м. Запоріжжя, 17-18 березня 2017 р.); «Актуальні питання розвитку та взаємодії публічного та приватного права» (м. Львів, 17-18 березня 2017 р.).

Висловлюємо сподівання, що монографія стане корисною:

– у науково-дослідній діяльності положення та висновки сформульовані у науковому дослідженні можуть бути основою для подальших теоретичних розробок, вирішення теоретичних проблем функціонування системи податкових правовідносин, проведення спеціальних наукових досліджень у сфері правового забезпечення системи податкових правовідносин в Україні.

– у навчальному процесі під час вивчення та викладання у вищих навчальних закладах таких фінансово-правових дисциплін як «Податкове право», «Фінансове право», «Правове регулювання місцевих податків та зборів в Україні», «Підприємницьке право», «Господарське право», а також при підготовці навчально-методичного забезпечення до них;

– у правотворчій діяльності сформульовані автором положення та висновки можуть бути використані при підготовці змін і доповнень до чинного законодавства України, які регулюють систему податкових правовідносин, визначають підстави виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин, а також забезпечують функціонування системи податкових правовідносин;

– у правозастосовній діяльності використання результатів дослідження дасть змогу фізичним особам, підприємствам, установам та організаціям, податковим агентам удосконалити співпрацю з податковими органами та забезпечить захист їх прав та законних інтересів у сфері оподаткування;

Висловлюю щирі подяки своїм батькам – Петру Михайловичу Хатнюку та Ірині Миколаївні Тихонській, своїй бабусі Мальвіні Василівні Слабковій, колегам і вчителям – усім тим, хто підтримував і допомагав у підготовці монографічного дослідження.

Розділ 1

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТКУ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН В УКРАЇНІ

1.1 Ретроспектива становлення податкових правовідносин у правовій системі України

Трансформаційні перетворення та невизначеність міжнародного економічного порядку, взаємозалежність країн світу та євроінтеграційний вектор розвитку зумовили необхідність модернізації в Україні багатьох сфер суспільних відносин, у тому числі й удосконалення податкових відносин в умовах інтеграційних пріоритетів, що посилило науковий інтерес до вивчення питання становлення податкових відносин у вітчизняній правовій системі.

Вивчення концептуальних засад становлення та розвитку податкових правовідносин допоможе розробці стратегії перетворення малоефективної національної системи податкових правовідносин в раціональну та оптимізовану, виробленню напрямів удосконалення її правового забезпечення шляхом запровадження популяризованих законодавством європейських країн нововведень, які обумовлені швидким розвитком євроінтеграційних процесів в Україні та необхідністю гармонізації податкового законодавства України відповідно до вимог Європейського союзу.

Дослідження правових засад становлення податкових правовідносин у національній правовій системі та науково-теоретичних підходів стосовно розуміння сутності податкових правовідносин, а також вироблення єдиної позиції щодо визначення юридичної природи та характерних ознак податкових правовідносин в умовах запровадження в Україні європейської

моделі податкової системи також позитивно вплине на інтеграційні процеси й перспективний розвиток сфери оподаткування.

Аналізу теоретичних засад сутності податкових відносин, проблемам теорії та практики правового забезпечення податкової системи, окремим питанням адміністративно-правового регулювання податкових відносин приділяли увагу такі науковці як В. Г. Баландіна, О. М. Бандурка, О. О. Бандурка, І. О. Білоус, Л. К. Воронова, А. С. Дубоносова, Т. Н. Затуліна, М. В. Жернаков, Т. Є. Кагановська, Л. М. Касьяненко, Ю. О. Крохіна, М. П. Кучерявенко, К. В. Муравйов, О. А. Музика-Стефанчук, О. П. Орлюк, І. О. Пасічна, С. Г. Пепеляєв, Г. В. Петрова, Н. Ю. Пришва, Ю. А. Ровинський, Н. О. Рибалка, Л. А. Савченко, І. Л. Самсін, В. І. Теремецький, В. О. Тімашов, Н. І. Хімичева, В. В. Чайка, В. О. Яговкіна та інших.

Враховуючи значний внесок дослідників у розвиток науки фінансового права та незважаючи на наявність наукових праць, присвячених окремим аспектам податкових правовідносин, у зв'язку з активною динамікою та розвитком податкових правовідносин, потребують ґрунтовного наукового дослідження питання – становлення інституту податкових відносин в Україні, розкриття особливостей природи сучасних податкових правовідносин, виявлення правових механізмів їх регулювання та реформування, розуміння специфіки прояву податкових правовідносин в умовах запровадження в Україні європейської моделі податкової системи. Вирішення цих та низки інших питань дозволить розкрити теорію та практику розвитку податкових правовідносин в Україні та виявити тенденції їх подальшого удосконалення.

За час існування науки податкового права досить активно обговорюється питання місця податкових правовідносин у фінансовому праві й фінансових правовідносинах, а також місця цих явищ у системі права взагалі. При цьому остаточної уніфікованості та визначеності місця податкових правовідносин у фінансовому праві й фінансових правовідносинах вітчизняні науковці не досягли. На сьогодні дискусії щодо місця податкового й фінансового права в системі права поширюються від ствер-

дження повної незалежності самостійної галузі податкового права від фінансового права до невизнання податкового права самостійною галуззю права взагалі. На нашу думку, для того, щоб зробити власні ґрунтовні висновки стосовно місця податкових правовідносин у системі фінансових правовідносин, необхідно дослідити теоретичне розуміння як податкових, так і фінансових правовідносин та їх місце у національній системі права.

З метою дослідження теоретичних засад визначення сутності сучасних податкових правовідносин у податковому праві України, необхідно сформувати розуміння економічного, фінансового та правового змісту поняття «податкові правовідносини» з метою вироблення єдиного науково-теоретичного підходу визначення юридичної природи податкових правовідносин, що позитивно вплине на інтеграційні процеси й перспективний розвиток сучасної системи оподаткування в Україні.

Аналізуючи існуючу правову доктрину, вирішили наукові позиції у вказаній проблематиці умовно розділити на такі групи: 1) дослідження загальнотеоретичного характеру – поняття суспільних відносин, правовідношення, правовідносин, системи та структури правовідносин, елементів правовідносин, фінансових та податкових відносин, зокрема, в таких галузях правової науки, як теорія держави і права, конституційне та адміністративне право. Відповідно до цих наукових позицій, податкові правовідносини розглядаються як відносини публічного характеру, що зумовлює їх подвійну конфліктність, опосередковані відчуженням результатів діяльності платників податків у загальнодержавний та місцевий бюджети. Підставою для переходу права власності на податки і збори від платника до держави є виконання платником податків конституційного обов'язку щодо сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Норми податкового права повинні врегульовувати конфлікт протилежних інтересів – публічного інтересу держави та приватного інтересу платника податків; 2) дослідження, які проводилися до моменту прийняття податкового законодавства, в яких висловлювалися погляди щодо податкових відносин як різновиду фінансових правовідносин, однак, призначення котрих полягає в забезпе-

ченні формування централізованих та децентралізованих публічних фондів грошових коштів з подальшим їх розподілом і спрямуванням на фінансування публічних потреб, тобто відносини із побудови національної податкової системи; 3) наукові праці, предметом вивчення яких стало сучасне та самостійне як галузь правової науки, податкове право України з прийняттям у 2010 році Податкового кодексу України.

Правова доктрина податкового права досить активно розвивається та сприймається науковцями як складний інститут фінансового права [1, с. 27; 2, с. 46; 3, с. 140–141], як підгалузь фінансового права [4, с. 17; 5, с. 83–84; 6, с. 8] та як самостійна галузь права. Так, наприклад, М. І. Брагинський, В. В. Вітрянський стверджують, що податкове право є самостійною галуззю права, оскільки майнові відносини становлять предмет не лише цивільного, але й ряду інших галузей права, зокрема податкового, бюджетного, фінансового, адміністративного та конституційного [7, с. 29]. Майнові відносини регулюються нормами більшості галузей права, підгалузей та правових інститутів, і з цього зовсім не випливає самостійність податкового права та визнання його галуззю права, проте, на нашу думку, існують й інші теоретичні критерії, що дають підстави стверджувати про самостійність податкового права як галузі та науки, які ми розкриємо у подальшому. Заслуговує на підтримку положення про визнання податкового права саме підгалуззю фінансового права [8, с. 214; 9, с. 326–327], норми якого регулюють відносини щодо руху коштів від платників до публічних (централізованих та децентралізованих) фондів грошових коштів у вигляді податків і зборів, здійснення податкового контролю й притягнення до відповідальності за вчинення податкового правопорушення.

Однак, ми відстоюємо позицію про визнання податкового права самостійною повністю сформованою галуззю права, оскільки наявність кодифікованого нормативного акту та іншого податкового законодавства, яке встановило основні засади регулювання податкової системи щодо надходження частини доходів від платників податків до державних та місцевих бюджетів у вигляді податків та зборів, окреслило суб'єктний склад право-

відносин та їх правовий режим, тобто існування сформованої системи податкових правовідносин зі всіма системоутворюючими елементами доводить нашу позицію та позицію інших науковців однодумців. Адже, якщо сукупність відносин у певній сфері регулюється відповідним кодифікованим актом, який встановив основні елементи цих правовідносин, а саме об'єкт, суб'єктний склад та зміст, то можна вважати, що достатньо законодавчих підстав для становлення та розвитку самостійної галузі права. У зв'язку з цим в сучасних умовах потребують переосмислення та перегляду окремі положення податкового права як самостійної галузевої правової науки та теорії податкових правовідносин, зокрема, деякі з них – уточнення, що зумовлює необхідність у комплексному їх дослідженні.

По-перше, візьмемо за основу дослідження загальнотеоретичного характеру – поняття суспільних відносин, правовідношення, правовідносин, системи та структури правовідносин, елементів правовідносин, фінансових та податкових відносин, зокрема, в таких галузях правової науки, як теорія держави і права, конституційне та адміністративне право. Так, положення теорії права визначають правовідносини як суспільний зв'язок між особами [10, с. 251], спосіб реалізації норм права [11, с. 346–347], результат правового регулювання [12, с. 113], цілісність, систему, що має певну структуру та складається із взаємозалежних елементів [13, с. 42; 14, с. 82]. Позицію останніх ми повністю підтримуємо та розвиваємо, оскільки вважаємо, що правовідносини як живий організм і становить систему взаємозалежних правових зв'язків та системоутворюючих елементів, яка є об'єктом нашого дослідження.

На правовідношення як на індивідуалізований суспільний зв'язок та соціальну взаємодію між особами, звертає увагу С. С. Алексєєв, тобто суспільний зв'язок між особами, який виникає на основі норм права і характеризується наявністю суб'єктивних юридичних прав та обов'язків і підтримується (гарантується) примусовою силою держави [10, с. 251]. Розуміння правовідносин як соціального зв'язку вплинуло й на галузеві підходи, зокрема А. А. Тедєєв запропонував визначення

податкових правовідносин як охоронюваних державою суспільних відносин, які є соціально значимими зв'язками суб'єктів через права та обов'язки, передбачені нормами податкового права [15, с. 126]. М. М. Марченко розглядає правовідношення як специфічну форму соціальної взаємодії суб'єктів права з метою реалізації інтересів і досягнення результату, передбаченого законом [16, с. 279].

Правовідносини розуміють як спосіб реалізації норм права, тобто норми права втілюються в правовідносинах, відбувається їх індивідуалізація стосовно суб'єктів і реальних ситуацій. У нормах права вже закладені правовідносини, але в абстрактній формі [11, с. 346–347]. Разом з тим існує думка про правовідносини як ланку правового регулювання – між нормою права та суспільним відношенням. Таку думку висловив Ю. К. Толстой, наголошуючи, що норми права регулюють лише фактичні суспільні відносини, а правовідносини – це опосередкована ланка між нормою права і тими суспільними відношеннями, які складають предмет правового регулювання, аргументуючи, що в іншому випадку право регулює само себе [17, с. 20–23].

У визначенні поняття правовідношення, Р. Й. Халфіна вказує на нього як на єдність форми і змісту, яка не може бути предметом правового регулювання, а є результатом правового регулювання, при цьому форма реальних суспільних відносин розглядається не як зовнішня оболонка, а як структура, модель поведінки, що пронизує такі суспільні відносини. Реальна поведінка співвідноситься з моделлю, сформованою відповідно до норми права [12, с. 113,7].

Існує також визначення правовідносин як таких, що виражаються у конкретному зв'язку між правомочними й зобов'язаними суб'єктами – носіями суб'єктивних юридичних прав, обов'язків, повноважень і відповідальності – та забезпечуються державою [11, с. 345]; в яких сторони пов'язані між собою взаємними юридичними правами й обов'язками [18, с. 307]; де одна сторона на основі норм права вимагає від іншої

виконання певних дій або утримання від них, а інша сторона повинна виконати ці вимоги [19, с. 335]. Наприклад, такий підхід має місце в галузевих визначеннях, податкові правовідносини є відносинами, що виникають відповідно до податкових норм, які регулюють встановлення, зміну і відміну податкових платежів та юридичних фактів, учасники яких наділені суб'єктивними правами і несуть юридичні обов'язки, пов'язані зі сплатою податків і зборів до бюджету [20, с. 143].

По-друге, наукові дослідження, які проводилися до моменту прийняття податкового законодавства, в яких висловлювалися погляди щодо податкових відносин як різновиду фінансових правовідносин, однак, призначення котрих полягає в забезпеченні формування централізованих та децентралізованих публічних фондів грошових коштів з подальшим їх розподілом і спрямуванням на фінансування публічних потреб, тобто відносини із побудови національної податкової системи.

Необхідність вивчення концептуальних засад визначення податкових правовідносин визначається потребою вироблення єдиного науково-теоретичного підходу щодо визначення юридичної природи податкових правовідносин. Концептуальні засади визначення податкових правовідносин полягають у конструюванні правових понять в теорії суспільних правовідносин, у тлумаченні положень законодавства, яке регулює виникнення, зміну та припинення податкових правовідносин, у дослідженні доктрини розвитку податкових правовідносин, тому потрібні чіткі уявлення про розуміння природи податкових відносин в економічному та правовому аспектах.

В економічному розумінні податкові відносини – це невід'ємна частина суспільних відносин, яка обмежується сферою оподаткування і має фінансово-економічну природу [21, с. 8; 22, с. 127; 23, с. 12]; суспільні відносини, які виникають у сфері податкової діяльності [24, с. 24]; сукупність економічних, інституціональних та організаційних відносин, що виникають у процесі примусового вилучення державою та органами місцевого самоврядування коштів у суб'єктів господарювання з метою їх перерозподілу між зазначеними суб'єктами для задоволення загаль-

них і власних інтересів держави, а також інтересів господарюючих суб'єктів та населення [25, с. 141] тощо.

У правовому аспекті податкові відносини визначають: як правовий зв'язок, через який платник податків зобов'язаний сплатити суму податкового зобов'язання, а фіскальний орган має право вимагати сплати суми податку [12, с. 94]; як сукупність певних правових і фінансових відносин щодо перерозподілу частини національного доходу через систему оподаткування [26, с. 86; 27, с. 3]; як однорідні суспільні відносини, що визначають порядок надходження коштів від платників податків до бюджетів державного і місцевого рівнів у формі податків і зборів [28, с. 91]; як відносини з реалізації конституційних прав громадян і здійснення державного управління економікою та фінансами [29, с. 9]; як єдиний складний механізм мобілізації коштів до державного та місцевого бюджетів [30, с. 87; 31, с. 12] тощо.

Питання про співвідношення змісту економічних і правових податкових відносин є складовою частиною більш загального питання про співвідношення суб'єктивного та об'єктивного в податках, тобто одним із найскладніших питань для науки податкового права. Як слушно зауважує Г. М. Бродський, економічні податкові відносини, будучи врегульованими нормами податкового права, завжди існують у формі податкових правовідносин [22, с. 23].

Таким чином, виходячи з вищевикладених наукових поглядів щодо дослідження економічного та правового змісту податкових відносин, визначення сутності сучасних податкових правовідносин, податкові правовідносини можна охарактеризувати урегульованістю нормами податкового законодавства, яке охоплює комплекс норм різних галузей права, наділені владно-майновим та організаційним характером, які базуються на існуючій системі принципів податкового законодавства, виникають за обов'язковою участю суб'єктів податкової правосуб'єктності, держави та органів місцевої влади в особі уповноважених осіб.

Природа податкових правовідносин полягає в тому, що вони містять у собі елементи приватного і публічного права та по-

ходять від конституційних, адміністративних, фінансових, господарських, інформаційних та інших правовідносин. Вартим уваги є твердження С. О. Колеснікової, що податкові правовідносини мають багатоаспектний та комплексний характер, внаслідок різноманіття форм та видів податків, яка обумовлюється нерозривністю приватного та публічно-правового змісту податків як головного джерела утворення державних фінансів шляхом вилучення частини суспільного доходу до бюджетів різних рівнів [32, с. 6]. Виходячи з цієї позиції, податкові відносини визначаються як відносини, що складаються в суспільстві з приводу формування дохідної частини бюджету держави та оподаткування – сукупності законів, правил і практичних прийомів, які стосуються збору податків.

Погоджуємося також із поглядами В. А. Паригіна і А. А. Тадеєва [33, с. 42-43], які вважають, що податкові правовідносини, охоплюючи різноманітні сфери владно-розпорядчих, майнових та управлінських відносин, є складними за своєю природою, сутністю та значенням у сфері оподаткування, оскільки правові відносини можна охарактеризувати як соціально-значущі суспільні відносини.

Податкові відносини опосередковано в суспільстві не складаються і не виникають як фактичні відносини. Фактичне існування податкових відносин стає можливим лише після їх законодавчого закріплення, у результаті практичної реалізації правових норм [34, с. 12-16]. Установлення фактичних не оформлених у правовій формі суспільних відносин між платником податків і публічними інститутами є неможливим, оскільки платник податків не переслідує сплатою податку для себе будь-якої цілі і, як наслідок, не вчиняє вольового акту, спрямованого на встановлення фактичних відносин. Як справедливо стверджував С. С. Алексєєв, виникненню податкових правовідносин не передує фактичний зміст, перед нами – суто правовий зв'язок. Виникнувши без певного фактичного змісту, юридична форма згодом знаходить його, реалізуючи мету правового регулювання – формування фактичних відносин, яких раніше не було [10, с. 137].

Податкові відносини є правовим наслідком одностороннього волевиявлення держави, вираженого нею у формі відповідного нормативного акту. Лише через правові приписи, забезпечені державним примусом, стає можливим вилучення частини доходу з приватної власності. З моменту закріплення державою податку виникають і відповідні податкові відносини, суб'єктами яких, з одного боку, є держава, а з іншого – платники податків. Таким чином, будучи встановлені державою шляхом видання відповідного правового акта, податкові відносини завжди існують у правовій формі. Отже, податкові відносини можуть існувати лише за наявності відповідного податкового закону і лише в правовій формі, тобто як правовідносини [22, с. 285]. Згідно з вищезазначеним податкові відносини як різновид фінансових відносин завжди виникають та існують у формі публічно-правових відносин.

Оскільки податкове право регулює відносини щодо справляння обов'язкових платежів, то в рамках податкових відносин завжди переважатиме одностороннє майнове зобов'язання приватного суб'єкта перед публічним. На зміну відносинам примусовості між державою та платником податків мають прийти відносини співробітництва і партнерства, в результаті їх взаємодії виникає синергетичний ефект – приріст продуктивних, споживчих і соціальних сил суспільства. Тому податкові відносини повинні стимулювати не конкуренцію, а співпрацю, взаємодію та партнерські відносини з державою [21, с. 11]. З цього приводу доречною є думка В. І. Теремецького, що підґрунтя цих відносин має складати певна домовленість між державою та платником податків про те, що останній платить податки добровільно, проявивши згоду з досягнутою домовленістю, а держава надає їй очікувані адміністративні та інші послуги [35, с. 161]. Згідно такого підходу податкові відносини є результатом взаємної згоди та домовленості між суспільством і державою, а податки – засобом та інструментом гнучкого реагування держави на соціально-економічні процеси з обов'язковим їх пристосуванням до цілей і завдань загальної державної політики. Такі відносини, що складаються в процесі взаємодії держави, суспільства і кож-

ної конкретної особи щодо оподаткування, і є податковими відносинами [36, с. 3].

Таким чином, у податковому праві склався відносно стійкий підхід до визначення поняття податкового правовідношення як суспільного відношення, врегульованого нормами податкового права. Податковими правовідносинами є: 1) врегульовані нормами податкового права суспільні відносини [37, с. 39; 38, с. 130]; 2) різновид владно-майнових відносин, що виникають відповідно до норм податкового права (які регулюють встановлення, зміну й відміну обов'язкових платежів податкового характеру) і згідно з юридичними фактами, учасники яких мають суб'єктивні права й обов'язки, пов'язані з реалізацією податкового обов'язку [39, с. 250]; 3) відносини між державними контролюючими органами та особами (фізичними і юридичними) з приводу обов'язкових платежів до бюджетів усіх рівнів [40, с. 13]; 4) врегульовані нормами фінансового права суспільні відносини, пов'язані з акумуляцією податків (обов'язкових платежів) до державного та місцевих бюджетів, у яких одного із суб'єктів наділено владними повноваженнями [41, с. 74]; 5) відносини, що виникають на підставі юридичних фактів відповідно до податкових норм між суб'єктами щодо справляння податків, зборів, інших обов'язкових платежів [42, с. 16]; 6) специфічний результат впливу норми податкового права на фактичні податкові правовідносини [43, С. 187].

З позиції врегулювання суспільних відносин нормами податкового права. В. І. Теремецький розглядає податкові правовідносини як різновид суспільних відносин, які регулюються нормами різних галузей права, виникають на підставі юридичних фактів у процесі взаємодії суб'єктів податкових правовідносин з приводу встановлення, зміни та стягнення з платників податків частини їхніх доходів у вигляді податків і зборів до відповідних бюджетів, а також під час здійснення податкового контролю, оскарження актів та рішень податкових органів, дій та бездіяльності їх посадових осіб і притягнення до відповідальності за вчинення податкових правопорушень [35, с. 161-162.]. М. В. Карасьова, наприклад, пропонує визначення податкових

правовідносин як урегульованих нормами податкового права суспільних відносин, що виникають у зв'язку із встановленням, введенням і стягненням податків та зборів [44, с. 336].

У наукових працях зустрічається розуміння податкових правовідносин через призму їх походження або сферу виникнення. Так, податкові правовідносини виникають у сфері оподаткування [15, с. 126] з приводу встановлення, введення та стягнення податків [38, с. 130; 45, с. 332–333] у процесі здійснення податкового контролю, оскарження актів податкових органів і дій чи бездіяльності їх посадових осіб, притягнення до відповідальності за скоєння податкового правопорушення [46, с. 18]. Є. А. Ровінський звертає увагу на юридичну форму, на те, що податкові правовідносини є юридичною формою вираження та закріплення фінансових відносин, які у свою чергу є формою певних економічних відносин [47, с. 134]. Натомість, С. Д. Ципкін визначає податкове правовідношення як відношення, що виникає при сплаті податків підприємствами, установами, організаціями і громадянами, в якому сторони беруть участь як носії прав і обов'язків, установлених законом [48, с. 28]. Обидві позиції науковців заслуговують на увагу, але динаміка та об'єктивна дійсність сучасних податкових правовідносин дають підстави заперечити таке розуміння ними податкового правовідношення у євроінтеграційних умовах розвитку податкового права.

З тієї позиції, що податкові правовідносини є різновидом владно-майнових відносин і виникають відповідно до норм податкового права, варто зазначити наступне. На думку Л. К. Воронової, податкові правовідносини – це відносини, які виникають при визначенні владними державними органами видів податків, їх введенні, справлянні, проведенні контролю і притягненні до відповідальності при порушенні приписів держави [8, с. 214]. З точки зору І. О. Пасічної, податкові правовідносини є правовим зв'язком між суб'єктами податкового права, який виникає в процесі реалізації детермінованих публічними інтересами їх прав та обов'язків з приводу обчислення й сплати податків і зборів, обліку платників податків і зборів, подання податкової

звітності, здійснення податкового контролю, притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства, а також оскарження рішень і дій (бездіяльності) контролюючих органів та їх посадових осіб. На її думку, податкові правовідносини як особливий вид фінансових правовідносин, що спрямовані на забезпечення формування публічних фондів грошових коштів та подолання конфлікту інтересів, виражають політичну напруженість, мають владно-майновий, публічний, комплексний і періодичний характер, є безпосередньо або опосередковано грошовими та розвиваються на основі нормативної моделі [49, с. 153].

Відповідно до цих наукових позицій, податкові правовідносини розглядаються як відносини публічного характеру, що зумовлює їх подвійну конфліктність, опосередковані відчуженням частини доходів платників податків у загальнодержавний та місцевий бюджети. Підставою для переходу права власності на податки і збори від платника до держави є виконання платником податків конституційного обов'язку щодо сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Норми податкового права повинні врегульовувати конфлікт протилежних інтересів – публічного інтересу держави та приватного інтересу платника податків.

На нашу думку, за своєю юридичною природою, сутністю та значенням податкові правовідносини можна охарактеризувати як складні, врегульовані нормами податкового законодавства, організаційно-майнові, комплексні, соціально значущі та наділені особливими ознаками суспільні відносини, які базуються на існуючій системі принципів податкового законодавства, виникають за обов'язковою участю суб'єктів податкової правосуб'єктності, держави та органів місцевої влади в особі уповноважених осіб. На нашу думку, податкові відносини регулюються податковим законодавством України, яке охоплює сукупність нормативних положень різних правових наук. Аналогічної позиції дотримується М. П. Кучерявенко [39, с. 89] та В. І. Теремецький [35, с. 167].

В залежності від об'єкта податкові правовідносини, на нашу думку, можна розглядати як у широкому, так і у вузькому значенні. У вузькому значенні податкові правовідносини – це врегульовані нормами податкового права відносини, які виникають на підставі податкового обов'язку та пов'язані з справлянням податків, зборів та інших обов'язкових платежів до державного та місцевого бюджету. У широкому – це врегульовані нормами податкового права відносини, які виникають, змінюються та припиняються на підставах, визначених законом або договором, між суб'єктами податкового права щодо реалізації своїх прав, обов'язків та законних інтересів, обмежених публічними інтересами, щодо встановлення, зміни та припинення дій податків і зборів, їх обчислення та сплати, реєстрації й обліку податків і зборів, подання податкової звітності, здійснення податкового контролю, притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства, а також оскарження рішень, дій та бездіяльності посадових осіб контролюючих органів.

З позиції розуміння правової природи об'єкта податкових правовідносин у широкому значенні є грошові кошти у формі всіх податків, зборів та обов'язкових платежів, у вузькому значенні – як матеріальних (грошові кошти у формі податків і зборів) та нематеріальних (результати дій, податкова інформація) благ, з приводу яких виникає правовий зв'язок обмежений публічними інтересами між суб'єктами податкових правовідносин, що реалізують свої права та обов'язки задля забезпечення надходження податків і зборів до державних та місцевих фондів грошових коштів. А під предметом податкових правовідносин необхідно розуміти особливий зміст податкових правовідносин в залежності від сутності правового зв'язку між суб'єктами правовідносин для досягнення ними відповідного результату. У нашому дослідженні об'єкт податкових правовідносин розглядається саме у широкому значенні.

По-третє, наукові праці, предметом вивчення яких стало сучасне та самостійне як галузь правової науки, податкове право України з прийняттям у 2010 році Податкового кодексу України.

Одним із різновидів правовідносин є податкові правовідносини, які внаслідок прийняття ПК України отримали нормативну підставу для систематизації та розвитку. Даний кодифікований акт установив характер і зміст податкових правовідносин, правовий режим елементів податкових правовідносин, що вплинуло на їх структуру, зокрема, змінився суб'єктний склад податкових правовідносин, сутність їх прав та обов'язків. Встановлення нових логічних суб'єктивних зв'язків призвело до зміни співвідношення елементів публічності та приватності у податкових правовідносинах, що потребувало окремого дослідження.

Відповідно до частин першої та другої статті 3 ПК України, передбачено, що податкове законодавство України складається з Конституції України, Податкового кодексу України, Митного кодексу України та інших законів із питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій із переміщення товарів через митний кордон України (далі – законами з питань митної справи); чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України й якими регулюються питання оподаткування; нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання ПК України та законів з питань митної справи; рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів [50].

У частині першій статті 1 ПК України законодавець спробував виділити та конкретизувати із загальної маси фінансових відносин групу однорідних специфічних суспільних відносин, що виникають у сфері справляння податків і зборів та визначають надходження коштів від платників до державного чи місцевого бюджетів [50]. Зокрема, йдеться про: 1) закріплення переліку податків та зборів; 2) порядок адміністрування податків та зборів; 3) закріплення правового статусу платників податків та зборів; 4) компетенцію контролюючих органів та повноваження їх посадових осіб; 5) регулювання відповідальності за порушення податкового законодавства [51, с. 20].

Слушним є заперечення точки зору авторів науково-практичного коментаря ПК України М. П. Кучерявенко [39, с. 89] та В. І. Теремецького [35, с. 167], оскільки аналіз його положень дозволяє не погодитися з тим, що законодавець спробував закріпити вичерпний перелік відносин, на регулювання яких спрямований вплив приписів цього кодифікованого акта, адже переліком відносин, що належать до сфери регулювання ПК України, не охоплюються відносини з приводу встановлення, зміни, скасування податків і зборів, правового регулювання поведінки учасників податкових відносин, відносини податкового процесу, адміністративне або судове оскарження рішень фіскальних органів та/або дій (бездіяльності) їх посадових осіб, а також управлінські, інформаційні та інші відносини. Отже, у частині першій ст. 1 ПК України не передбачено вичерпний перелік податкових відносин і сферою регулювання є група однорідних суспільних відносин, які визначають порядок надходження грошових коштів від платників податків до державного та місцевого бюджетів у формі податків і зборів. Дефініція поняття «податкових правовідносин» у законодавстві практично не зустрічається, у ст. 1 ПК України лише визначено сферу дії ПК України, та йдеться мова про відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів [50].

Необхідно звернути увагу на те, що не всі податкові відносини повністю підлягають фінансово-правовому регулюванню, деякі з них є предметом інших галузей права. Так наприклад, у межах системи правовідносин щодо справляння податків і зборів відносини, які забезпечують примусове стягнення податків, зборів та пені з фізичної особи й організації, що здійснюються в судовому порядку, регламентуються нормами КАС України та ГПК України [52; 53]. Крім того, якщо виконання рішення про примусове стягнення сум податку, збору чи пені вимагає звернення стягнення на майно платника податків, то виникають процесуальні відносини, які регулюються Законом України «Про виконавче провадження» [54]. Так, наприклад, «стягнення податкового боргу за рішенням суду здійснюється державною виконавчою службою відповідно до закону про виконавче про-

вадження» (п. 87.11 ст. 87 ПК України), а «органами стягнення є... також державні виконавці в межах своїх повноважень» (п. 41.5 ст. 41 ПК України) [50].

Підписання Угоди про Асоціацію між Україною та Європейським союзом стало стимулом для розвитку податкових правовідносин [55]. Динаміка податкових правовідносин відбувається шляхом апроксимації національного податкового законодавства до європейських стандартів, тому поява нових умов призвела до зміни співвідношення елементів публічності та приватності у податкових правовідносинах, правових зв'язків, змісту прав та обов'язків суб'єктів податкових правовідносин, що зумовило необхідність дослідження запроваджених новел у податковому законодавстві, котрі ми розглянули у подальших частинах наукової праці.

Таким чином, відносини з приводу оподаткування набувають певної правової форми, внаслідок чого податкова система становить систему нормативно-правових актів, зокрема податкових законів, що регулюють відносини: – між державними органами і платниками податків – щодо встановлення, зміни та припинення дії податків, визначення основних елементів загальнодержавних та місцевих податків, порядку подання податкової звітності, обчислення і справляння загальнодержавних податків; – між державою і органами місцевого самоврядування – щодо розмежування їх прав законодавчої компетенції у податковій сфері, законодавчого закріплення за бюджетами кожного рівня влади власної доходної бази; – між державою і органами, що забезпечують справляння податків – з приводу визначення правового статусу цих органів, порядку адміністрування податків, відповідальності за забезпечення своєчасного надходження податків до бюджетів; – між посадовими особами органів фіскальної служби і платниками податків – щодо взаємних прав та обов'язків і механізму їх реалізації; – між органами місцевого самоврядування і платниками податків – щодо визначення додаткових елементів місцевих податків і справляння місцевих.

З огляду на наукові позиції та законодавчі положення стосовно розкриття економічного та правового змісту податкових

відносин у правовій системі України, визначення їх сутності можна охарактеризувати урегульованістю нормами конституційного, адміністративного, міжнародного та податкового законодавства, що охоплює комплекс норм різних галузей права, які наділені майновим та організаційним характером, базуються на відповідних принципах, виникають, змінюються та припиняються на передбачених законодавством підставах, за безпосередньою участю суб'єктів, які наділені податковою правосуб'єктністю, уповноважених осіб органів державної влади та місцевого самоврядування. Отже, можна стверджувати, що шляхи становлення та розвитку податкових правовідносин в Україні, які поділяються за п'ятьма напрямками: 1) правовий; 2) економічний; 3) державний; 4) місцевий (регіональний); 4) міжнародний.

Аналіз правової доктрини та положень чинного законодавства стосовно питання становлення податкових правовідносин в Україні доводить існування різних науково-теоретичних підходів до розуміння та тлумачення поняття «податкових правовідносин» та відповідних норм законодавства, що передбачають невичерпний перелік відносин, котрі регулюються нормами податкового законодавства, але, незважаючи на їх різноманіття та невичерпність, вони зводяться до визначення податкових правовідносин як відносин врегульованих нормами податкового права, які виникають із приводу встановлення, визначення та справляння податків і зборів у державний та місцевий бюджети, учасники яких наділені суб'єктивними правами й обов'язками, пов'язані з реалізацією ними податкового обов'язку [56, с. 119]. Вважаємо, що розглянуті визначення не суперечать одне одному, а розкривають сутність одного й того ж явища через ті ознаки, які є найбільш суттєвими з урахуванням сучасного етапу їх розвитку. Оскільки податкові правовідносини є складними правовідносинами, то їм властиві особливі ознаки, які мають специфічний прояв. Особливі ознаки, котрі характерні для податкових правовідносин буде розкрито нами у наступному підрозділі про діалектику вчення про податкове правовідношення.

1.2 Теоретичні засади та діалектика вчення про податкове правовідношення у доктрині фінансового права

За час існування науки податкового права досить активно обговорюється питання місця податкових правовідносин у фінансовому праві й фінансових правовідносинах, а також місця цих явищ у системі права взагалі. При цьому остаточної уніфікованості та визначеності місця податкових правовідносин у фінансовому праві й фінансових правовідносинах вітчизняні науковці не досягли. На сьогодні дискусії щодо місця податкового й фінансового права в системі права поширюються від ствердження повної незалежності самостійної галузі податкового права від фінансового права до невизнання податкового права самостійною галуззю права взагалі. На нашу думку, для того, щоб зробити власні ґрунтовні висновки стосовно місця податкових правовідносин у системі фінансових правовідносин, необхідно дослідити теоретичне розуміння як податкових, так і фінансових правовідносин та їх місце у національній системі права.

Незавершеність побудови досконалої системи оподаткування в Україні та дієвого механізму її функціонування в умовах європеїзації обумовлюють об'єктивну необхідність подальшого вивчення та з'ясування юридичної природи та характерних ознак податкових правовідносин, що є актуальним як для правової доктрини податкового права, так і для подальшого вдосконалення законодавства. Відсутність на сьогодні сучасних теоретичних досліджень щодо запровадження в Україні європейської моделі податкової системи та побудови податкових правовідносин створює проблеми у застосуванні норм як вітчизняного так і європейського законодавства для врегулювання податкових і фінансових правовідносин [57, с. 81].

Цінність правовідносин полягає в тому, що вони виступають фундаментом будь-якої галузі права та правової науки, оскільки є механізмом реалізації, існування та розвитку права як основного регулятора суспільних відносин, від яких залежить життєдіяльність держави в цілому та людини, зокрема. Право в

реалізації відбувається через правовідносини, тому необхідно погодитися з тим, що не можна пізнати право без його дії, оскільки реалізація права відбувається через правовідносини, що дозволяє пізнати не тільки саме право, але і виявити його проблеми, недоліки, щоб у подальшому його вдосконалювати.

Доведеним наукою теорії права фактом є те, що правове відношення – це юридичний зв'язок, який виникає на основі норм права, учасники якого володіють взаємними правами і обов'язками, гарантовані державою. Правовідношення є синтезом юридичних і фактичних відносин.

Так, визначаючи соціальне призначення правовідносин, П. М. Рабінович наголошує, що правовідносини мають створювати суб'єктам права конкретні соціальні можливості для задоволення певних їхніх потреб або власними діями, або діями інших суб'єктів. На його думку, правове відношення – це передбачене гіпотезою юридичної норми ідеологічне суспільне відношення, яке виражається у взаємних юридичних правах і обов'язках суб'єктів права [58, с. 127]. А. П. Дудін вважає, що категорія правовідношення є найціннішим надбанням правової науки, і це єдина категорія, що стисло відтворює всі відомі науці суттєві зв'язки права з реальним життям, з суспільними відносинами, а отже закономірності його виникнення та розвитку, а також за допомогою своїх структурних елементів пояснює виникнення права із суспільних відносин. Зрозуміти право науково, пізнати його сутність та соціальну роль не можна поза правовідношенням. Правовідношення відіграє роль сполучного кільця між усіма правовими категоріями та поняттями, бо об'єднує їх у єдину субординаційну систему. Як і більшість інших науковців, А. П. Дудін виводить поняття правовідношення з протиріччя двох інших понять: фактичного суспільного відношення (правового буття) та норм права (правової свідомості) [59, с. 109]. Так, В. І. Леушин під правовідношенням розуміє суспільний зв'язок, що виникає на основі (підставі) норм права, та учасники якого мають суб'єктивні права та юридичні обов'язки, забезпечені (санкціоновані) державою. До основних ознак правовідношення дослідник відносить, по-перше, те, що

сторони правовідношення наділені суб'єктивними правами та обов'язками. Правовідношення – двосторонній зв'язок, в якому беруть участь дві сторони: уповноважена та зобов'язана. По-друге, у правовідношенні здійснення суб'єктивного права та виконання обов'язку забезпечено можливістю державного примусу, що застосовується лише в необхідних випадках. По-третє, правовідношення виступає у вигляді конкретного суспільного зв'язку, причому ступінь конкретизації може бути різною: а) мінімальна ступінь у правовідносинах, які виникають безпосередньо із закону (конституційні права і обов'язки); б) середня ступінь – індивідуалізований не лише суб'єкт, але й об'єкт правовідношення (правовідношення власності); в) максимальна ступінь – індивідуально встановлений об'єкт, обидві сторони та зміст правового зв'язку (конкретний договір) [60, с. 338-340].

М. І. Матузов до найбільш характерних ознак правових відносин відносить наступне: 1) виникають, припиняються або змінюються лише на підставі правових норм, які їх безпосередньо породжують; 2) наявність взаємних суб'єктивних прав та обов'язків у суб'єктів правовідносин, що утворюють двосторонній зв'язок між учасниками, що і є, власне, правовідношенням; 3) правовідношення завжди має вольовий характер, бо в ньому відбивається як воля держави, так і переважній більшості випадків воля самих учасників; 4) правовідносини охороняються державою; 5) правовідношення характеризується індивідуалізованістю суб'єктів, суворою визначеністю їх взаємної поведінки, персоніфікацією прав та обов'язків. Узагальнюючи названі ознаки, науковець визначає правовідношення як урегульоване правом та охоронюване державою суспільне відношення, учасники якого виступають в якості носіїв взаємно кореспондуючих один одному юридичних прав та обов'язків [61, с. 479]. У кожній позиції є раціональне зерно та кожна думка заслуговує на повагу та привнесла суттєву користь для розуміння застосування даної правової категорії у галузевих науках.

Також підтримує позицію теоретика права В. М. Андріїва, який стверджує, що правові відносини, опосередковуючи рух суспільних відносин, є в той же час способом конкретизації як

суб'єктного складу цих відносин, так і тих функцій, котрі їхні учасники повинні виконувати одне перед одним. Водночас, відмітимо, що правове відношення має порівняно з суспільним відношенням специфічні риси, до яких можна віднести те, що будь-які правові відносини існують як відносини між конкретними особами. Учасників правових відносин завжди можна визначити конкретно. Крім цього, будь-які правові відносини в юридичній формі закріплюють взаємну поведінку їх учасників. Поведінка суб'єктів правових відносин не лише взаємопов'язана, але також є юридичне закріпленою. Саме тому функції учасників правових відносин, на відміну від функцій учасників суспільних відносин, завжди точно визначені. Звідси й наступна ознака правових відносин – вони регулюються нормами права, що встановлені або санкціоновані державою. Суспільне відношення тому й стає відношенням правовим, що воно регулюється нормами права. Будучи врегульованими нормами права, встановленими або санкціонованими державою, правові відносини в своєму здійсненні, в своїй реалізації забезпечуються силою державного примусу. У сукупності всіх цих ознак правове відношення й визначається як суспільне відношення особливого роду, що виникає між конкретними особами, взаємна поведінка яких закріплена юридично і здійснення якого забезпечується силою державного примусу. Отже, правовідношення виступає результатом дії правової норми. Це означає, що держава закріплює в нормі права модель поведінки (оптимальну або допустиму в даних умовах), що знаходить своє конкретне втілення у правовідношенні. Сама модель поведінки може бути точно визначена або може надавати учасникам можливість у певних рамках приймати самостійні рішення. Причому, норми, які встановлюють модель поведінки, повинні бути узгоджені з усією сукупністю діючих норм, що регулюють взаємопов'язані відносини. Реалізація норми повніше бути забезпечена можливістю застосування відповідної санкції у випадку її порушення. По-третє, правовідношення являє собою єдність правової форми і матеріального змісту – реального суспільного відношення. Тобто, правова норма встановлює обов'язковість вчинення пев-

них дій, що необхідні в процесі конкретного виду діяльності, надаючи тим самим правову форму суспільним відносинам. Таким чином правовідношення виступає необхідною формою значного кола суспільних відносин [62, с. 7-8].

Таким чином, правовідношення базується на правому зв'язку, а правовідносини є об'єктивною формою реалізації прав і обов'язків. Взаємозв'язок права та правовідносин прослідковується при визначенні правовідносин в контексті механізму застосування: правовідносини – інструмент, за допомогою якого загальні правові норми (об'єктивне право) втілюються в реальне життя в конкретних юридичних правах і обов'язках учасників суспільних відносин (суб'єктивне право). Деякі суб'єктивні права, такі як правомочності власника (володіння, користування, розпорядження), право на свободу пересування, право на свободу совісті, право на інформацію та деякі інші реалізуються не в рамках правовідносин, а лише у правових зв'язках. Суб'єктивне право – це форма та межа можливої поведінки суб'єкта у правовідношенні. Юридичний зміст – це можливість здійснення певних дій уповноваженої особи та необхідність здійснення певних дій обов'язків особи; фактичний зміст – реалізація прав і обов'язків сторін правовідношення. Юридичний зміст може бути ширше за своїм обсягом, оскільки включає невизначену кількість відносин. Юридичний зміст правовідносин складає суб'єктивні права й юридичні обов'язки.

Узагальнюючи позиції науковців, можна виділити такі характерні риси правовідношення: 1) юридичний зв'язок між особами, що виникає на основі норм права, тобто правовідношення – це не всяке фактичне відношення, а тільки те, яке врегульоване нормами права; 2) юридичний зв'язок, здійснюваний через суб'єктивні права і юридичні обов'язки, існує постільки, поскільки її учасники є носіями таких прав і обов'язків, тобто в правовідношенні завжди є сторона уповноважена і правозобов'язана (контрагенти правовідношення); 3) юридичний зв'язок, який має індивідуальний характер, тобто суб'єктом правовідношення завжди є персонально певна особа – конкретна людина або конкретна організація, якою і належать суб'єктивні

права і юридичні обов'язки в даному правовідношенні. Індивідуальний і об'єкт правовідношення; 4) юридичний зв'язок, який має волевий характер, тобто виникнення, зміна і припинення правовідношення може бути обумовлено: а) волею правотворчих органів держави, що міститься в юридичних нормах, наприклад, в Україні згідно із законом недосконало літні, або непрацездатні діти спадкодавця є учасниками спадкових правовідносин, навіть якщо їм буде відмовлено в цьому заповіті померлого; б) волею осіб, що безпосередньо реалізують відповідні норми права (наприклад, результатом вільного волевиявлення людей є встановлення договірних правовідносин при укладенні оборудок купівлі-продажу, міни і т. д.) [63, с. 16]; в) волею посадовців, органів держави, що застосовують норми права (наприклад, за заявою прокурора суд може визнати недійсною операцію, не відповідну вимогам закону). 5) юридичний зв'язок, який охороняється державою від порушень. На основі норм права визначається юридична відповідальність осіб, що порушують юридичні обов'язки або перешкоджаючих здійсненню суб'єктивних прав; б) залежно від розподілу прав і обов'язків правовідношення: односторонні (договір, дарування); двосторонні [64, с. 180-181].

Вчення про податкове правовідношення можна назвати вченням про саме податкове право. Шляхом пізнання податкового правовідношення можна зрозуміти та зробити всебічний аналіз податкового права. У зв'язку з цим перш ніж перейти до розгляду податкових правовідносин у доктрині фінансового права, вважаємо за необхідне зупинитися на теоретичних засадах розуміння дефініції фінансових правовідносин та місця податкових правовідносин у системі фінансових, та найменшим елементом якого є податкове правовідношення.

З позиції О. В. Макух фінансові правовідносини виступають одним із видів правовідносин і характеризуються загальними ознаками й рисами, притаманними всім правовідносинам у суспільстві, а відрізняються своїми специфічними особливостями [65, с. 133]. Так, на думку О. В. Макух, фінансовими правовідносинами є вид суспільних відносин – фінансових, урегульованих фінансово-правовою

нормою [65, с. 133]. На нашу думку, цьому визначенню, не дивлячись на його правильність у цілому, бракує повноти. Як зазначено вище, будь-які правовідносини – це врегульовані нормами права суспільні відносини. Разом з тим, визначення фінансових правовідносин, на наш погляд, повинно містити характеристики, притаманні саме правовідносинам у сфері фінансів. Крім цього, здається, що це визначення дещо тавтологічне, адже воно вказує на «фінансові відносини, урегульовані фінансово-правовими нормами».

Більш вдалими ми вважаємо визначення фінансових правовідносин, яке наводить Н. І. Хімичева: «фінансові правовідносини – це врегульовані нормами фінансового права суспільні відносини, учасники яких виступають як носії юридичних прав і обов'язків та реалізують такі, що містяться в цих нормах, приписи з виникнення, розподілу й використання державних і муніципальних грошових фондів і доходів» [45, с. 66].

Крім цього, важливою є увага вчених на окремих ознаках фінансових правовідносин, які, не будучи включеними в відповідні визначення, тим не менш є важливими характеристиками правовідносин у сфері фінансів та допомагають усвідомити їх юридичну природу та значення. Так, С. Д. Ципкін зазначав, що фінансові правовідносини «завжди відображають певні економічні відносини. Останні спочатку проходять крізь суспільну свідомість, а вже потім їх ідеальна форма та відображений зміст закріплюються в правових відносинах» [48, с. 19].

Важливу ознаку фінансових правовідносин виділяє також О. В. Макух, зазначаючи, що «фінансові правовідносини є юридичною формою вираження й закріплення фінансових відносин, які, в свою чергу, є формою визначення економічних відносин» [65, с. 134; 66, с. 9]. Т. С. Єрмакова підкреслює правовий характер фінансових відносин, що з самого початку відрізняє їх від інших економічних відносин. При цьому вона визначає також інші ознаки фінансових правовідносин. Зокрема, автор вказує, що до загальних ознак фінансових правовідносин

відноситься пов'язаність їх виникнення, зміни та припинення безпосередньо з нормативними актами, оскільки суб'єкти фінансового права самі собою не вправі установлювати або припиняти правовідносини, оскільки це функція держави, яка не пов'язує ці відносини з волевиявленням сторін [67, с. 10].

О. Ю. Грачова та Е. Д. Соколова, аналізуючи суспільні відносини, які є предметом фінансового права, вказують на їх головну особливість – те, що вони виникають в процесі фінансової діяльності держави й органів місцевого самоврядування. Звідси, зазначають учені, й інша їх риса – вони являють собою різновид майнових відносин, оскільки виникають з приводу ресурсів, грошових коштів [46, С. 20]. На нашу думку, в цьому положенні містяться два важливих моменти. По-перше, неодмінною характеристикою фінансових правовідносин є їх майновий характер, оскільки в фінансово-правовому регулюванні предметом виступають відносини, переважно пов'язані з рухом грошей. По-друге, учені зосереджують увагу на фінансовій діяльності не тільки держави, а й органів місцевого самоврядування. Не слід забувати, що публічними фінансовими ресурсами є не тільки ті, управління якими здійснюється на державному рівні, а й муніципальні фонди коштів.

В цілому ми погоджуємося з наведеними науковими позиціями. На наш погляд, можна взяти за основу визначення Н. І. Хімичевої [45, с. 66] та з урахуванням висловленого вище найбільш чітко охарактеризувати фінансові правовідносини як урегульовані нормами фінансового права суспільні майнові відносини у сфері виникнення, розподілу й використання публічних грошових коштів (грошових фондів і доходів держави та територіальних громад).

Виходячи з зазначеного можна зробити висновок, що фінансовим правовідносинам, які й будь-яким іншим правовідносинам, властиві наступні ознаки [68, с. 14]: 1) фінансові правовідносини виникають на основі норм права; 2) фінансові правовідносини характеризуються наявністю у сторін суб'єктивних юридичних прав і обов'язків; 3) фінансові

правовідносини являють собою суспільний зв'язок конкретних осіб; 4) здійснення суб'єктивних прав та юридичних обов'язків у сфері фінансів забезпечується можливістю державного примусу. Вказані ознаки здебільшого знаходять своє відображення в визначеннях фінансових правовідносин, які наводять представники вітчизняної науки фінансового права.

З метою визначення спільних і відмінних рис податкових і фінансових правовідносин вважаємо за доцільне розглянути наукові підходи з приводу окреслення ознак податкових правовідносин та їх співвідношення з ознаками фінансових правовідносин. Податкові правовідносини, як вид фінансових, мають ознаки останніх, але разом з тим ці ознаки у податкових відносинах характерно проявляються. Податкові правовідносини є особливим видом економічних відносин. Тому їх сутність багато в чому визначається економічним змістом. Метою економічних відносин є привласнення результатів діяльності (частини доходів) платників податків і зборів. Держава як власник має за мету привласнення результатів (частини доходів) та реалізує своє право відповідно до закону через систему податків, зборів, платежів. Податки, як правильно зазначає В. О. Лебедев, є доходами приватних суб'єктів, на які держава звертає стягнення у визначених частинах [69, с. 206]. Отже, податкові правовідносини виникають із приводу розподілу доходу між державою та платниками податків і зборів.

Характерною для податкових правовідносин особливістю, на наш погляд, слід визнати їх опосередкованість рухом податків і зборів до державних та місцевих публічних фондів грошових коштів. Сферою розвитку податкових правовідносин, акцентує увагу С. Д. Ципкін, є фінансова діяльність як одна з форм прояву державного суверенітету і здійснення належних їй функцій володарювання. Саме держава акумулює та розподіляє грошові кошти, розпоряджається їх централізованим фондом, регулює грошові відносини підприємств, організацій і населення [70, с. 59]. Але в ринкових умовах роль держави суттєво змінилася щодо регулювання відносин суб'єктів господарювання. Цілко-

витому втручанню держави підлягають лише ті економічні відносини, які пов'язані з оподаткуванням цих суб'єктів.

Сферою виникнення та розвитку податкових правовідносин є особлива сфера публічної фінансової діяльності. Податкові правовідносини забезпечують утворення державних та місцевих публічних фондів грошових коштів. Публічні фонди грошових коштів мають подвійну – організаційно-майнову – природу. Майнова складова визначається вартістю грошових коштів, організаційна – спеціальним апаратом управління коштами фонду [71, с. 127]. Розподіл і використання коштів грошових фондів регулюються іншими підгалуззями фінансового права. Звичайно чітко розподілити чи відокремити одні фінансові правовідносини від інших можна, лише використовуючи метод наукової абстракції, оскільки всі види фінансових правовідносин тісно перетинаються і нерозривно пов'язані між собою. Податкові правовідносини, відносини державного обов'язкового страхування, державного кредиту тощо трансформуються у бюджетні правовідносини, хоча «якісної зміни» об'єкта фактично не відбувається: ті ж самі кошти, що надійшли, розподіляються і направляються на фінансування тих чи інших потреб. Змінюється таким чином правовий режим об'єкта, а також суб'єктний склад правовідносин [72, с. 189].

Податкові правовідносини мають владно-майновий характер. На майновому характері податкових правовідносин наголошує С. Д. Ципкін, вказуючи, що виконання податкового зобов'язання означає передачу в розпорядження держави певних грошових коштів. Тому невиконання зобов'язання чи його порушення має наслідком заподіяння матеріальної шкоди державі, порушення загальнодержавних інтересів [73, с. 29]. Податки є власністю держави, яка у свою чергу як власник забезпечує своє право за допомогою влади. У податкових правовідносинах держава як носій влади реалізує право власності на частину прибутку платників податків і зборів шляхом юридичного примусу, що у свою чергу зумовлює правову нерівність суб'єктів. Право власності на податки та збори може виникати у держави незалежно від отримання доходів платником податків. Наприклад,

відповідно до пп. 168.1.5 п. 168.1 ст. 168 ПК України, якщо оподатковуваний дохід нараховується податковим агентом, але не виплачується (не надається) платнику податку, то податок, який підлягає утриманню з такого нарахованого доходу, підлягає перерахуванню до бюджету податковим агентом у строки, встановлені для місячного податкового періоду [50]. Можлива ситуація, за якої особа отримує дохід, який не є її власністю, а є власністю держави. Так, згідно з Листом Державної податкової адміністрації України від 14.12.2004 р. № 24279/7/17-3117 з питань оподаткування доходів приватних нотаріусів [73] було встановлено, якщо плата, що справляється за внесення запису до Реєстру, а також змін і додаткових відомостей до запису, видачу витягів, сплачується іпотекодержателями, то сума такої плати не є доходом приватного нотаріуса, тобто не є об'єктом оподаткування податком з доходів фізичних осіб.

Владний характер податкових правовідносин зумовлений імперативністю норм податкового права. М. В. Карасьова звертає увагу на такі ознаки імперативності норм фінансового права, як те, що вони містять вимоги щодо виконання певних дій; точно визначають обсяг прав і обов'язків суб'єктів, не дозволяючи їх визначати чи змінювати за взаємною згодою; надаючи суб'єкту право виконувати будь-які дії в багатьох випадках зобов'язують його до їх здійснення [74, с. 92]. Отже, право уповноваженого органу держави є одночасно його обов'язком. Так, наприклад, пп. 20.1.4. п. 20.1 ст. 20 ПК України встановлює право контролюючих органів проводити податкові перевірки, а пп. 21.1.3 п. 21.1 ст. 21 ПК України покладає на контролюючі органи обов'язок забезпечувати ефективну роботу та виконувати завдання відповідно до їх повноважень [50].

Останнім часом спостерігається проникнення диспозитивних засад у метод правового регулювання податкових відносин, про що свідчить, зокрема, законодавчо закріплена можливість укладення договору між платником податків і зборів та контролюючим органом про розстрочення й відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника (ст. 100 ПК України) [50]. Як відомо, договір – це основний регулятор

приватно-правових відносин, а його застосування у податковому праві є проникненням елементів приватно-правового регулювання в публічне право. Як зазначає Г. В. Петрова, відносини, які складають предмет податкового права, залишаються в цілому владними, але наповнюються договірними елементами [75, с. 50]. Але ці відносини виникають лише на підставі положень закону й чітко обумовлюються. Так, ПК України обмежує порядок та строки погашення відстрочених сум грошових зобов'язань чи податкового боргу: рівними частками не пізніше закінчення 12 календарних місяців з дня виникнення такого грошового зобов'язання або податкового боргу, або одноразово у повному обсязі (п. 100.7 ст. 100 ПК України) [50]. Незважаючи на застосування договору про розстрочення грошових зобов'язань у податковому законі, що, на нашу думку, є не досить вдалим, фактично контролюючим органом в односторонньому порядку приймається рішення про розстрочення грошових зобов'язань, що дає підстави стверджувати про проникнення у податкове право лише формальних засад приватно-правового регулювання, тому нами у подальших підрозділах запропонований реальний механізм запровадження застосування приватного договору у податкових правовідносинах.

Податкові правовідносини як вид фінансових є безпосередньо або опосередковано грошовими. Виділення такої особливості фінансових правовідносин пов'язане з діями закону вартості й товарно-грошових відносин [67, с. 6]. Сама держава здійснює фінансову діяльність, метою якої є задоволення публічних інтересів [77, с. 58]: набуває права власності на грошові кошти, розподіляє і використовує їх на суспільно необхідні потреби. В ПК України вживаються такі фінансового характеру поняття як «вартість», «доходи», «витрати», грошові кошти, дивіденди та інші (ст. 14 ПК України) [50], що свідчать про вартісний (грошовий) характер податкових правовідносин. Проте, не заперечуючи їх грошовий характер, варто звернути увагу, що не всі податкові правовідносини є безпосередньо грошовими. Виникнення й розвиток грошових податкових правовідносин опосередковано забезпечують і негрошові відносини, які пов'язані із

грошовими й передують їм. До них належать, зокрема, контрольні та охоронні податкові правовідносини. Їх об'єктом є негрошова субстанція (податково-правові акти, податкова звітність). Це відносини із затвердження форм податкових розрахунків, звітів, інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів, професійної підготовки та перепідготовки кадрів для органів державної служби, координації діяльності контролюючих органів з фінансовими й іншими органами влади тощо.

У фінансово-правовій літературі висловлювалася думка про існування так званих «фінансових» і «нефінансових» відносин. Нефінансові відносини виникають в процесі фінансової діяльності держави, тобто відносини з контролю за використанням фінансових ресурсів, спрямовані на врегулювання власне фінансових відносин [74, с. 86]. У цілому, погоджуючись із такою думкою, зауважимо, що відносини не можуть бути спрямовані на врегулювання інших відносин, оскільки регулювання здійснюється за допомогою норм фінансового права.

Логічним продовженням попередньої ознаки є комплексний (змішаний) характер податкових правовідносин. Комплексність полягає у поєднанні, взаємозв'язку та взаємозалежності різних видів податкових правовідносин: грошових і негрошових, матеріальних та процесуальних. Усі відносини тісно взаємопов'язані й мають спільну мету – формування публічних фондів грошових коштів. У межах матеріальних податкових правовідносин відбувається перехід права власності на грошові кошти від платників податків і зборів до держави. Процесуальні – забезпечують реалізацію матеріальних податкових правовідносин. Негрошові відносини пов'язані з організацією руху податків і зборів, діяльністю контролюючих органів у зв'язку з виконанням їх завдань і функцій тощо. Таким чином установлюється нерозривний зв'язок та взаємозалежність матеріальних і процесуальних, грошових і негрошових правовідносин.

Податкові правовідносини є видом публічних правовідносин [5, с. 195]. Публічно-правовий характер [6, с. 20] зумовлений тим, що обов'язковим суб'єктом цих відносин виступає

держава в особі уповноваженого органу, який здійснює від її імені владні дії. При цьому владні повноваження пов'язані із задоволенням публічного інтересу держави. На думку Ю. О. Тихомирова, публічний інтерес слід розглядати як «визнаний державою і забезпечений правом інтерес соціальної спільноти, задоволення якого слугує беззаперечною умовою і гарантією існування та розвитку цієї спільноти» [77, с. 6]. У сплаті податків зацікавлена не все населення, а виключно держава як її частина. Тому податкові правовідносини є формою реалізації інтересів саме держави. Публічний інтерес у податковій сфері – це забезпечений правом майновий інтерес держави у надходженні податків і зборів до публічних фондів грошових коштів. Задоволення публічного інтересу слугує виконанню завдань і функцій держави як «основних напрямів та видів діяльності всієї системи державних органів» [78, с. 184]. Публічний інтерес, як справедливо зауважує О. А. Музика-Стефанчук, – «це явище об'єктивно існуюче, яке не залежить від волі органів публічної влади й ухвалених ними загальнообов'язкових нормативно-правових актів та встановлює зв'язок цих органів з фізичними та юридичними особами» [79, с. 340]. Крім інтересу держави, науковці також виділяють інтерес органів місцевого самоврядування, в рамках якого особа починає відігравати різні соціальні ролі (платник місцевих податків і зборів, власник майна тощо) [80, с. 6–16]. Але в контексті розгляду податкових правовідносин інтерес платників податків є приватним. Із цього приводу слушною є думка А. А. Нечай про те, що публічний інтерес включає державний інтерес, носієм якого є держава в особі системи відповідних державних органів, та публічний територіальний інтерес, носієм якого є органи місцевого самоврядування [81, с. 61].

Приватний інтерес платника податків зводиться до зменшення розміру податків, отримання пільг, захисту майнових прав тощо. У зв'язку з тим, що норми податкового права створює сама держава, яка захищає свій публічний інтерес, останній превалює над приватним інтересом платника податку. Платники податків і зборів не мають права на власний розсуд розпоряджатися частиною майна, що у вигляді певної грошової суми підля-

гає внесенню до публічного фонду грошових коштів. Отже, права та обов'язки суб'єктів податкових правовідносин детерміновані публічними інтересами.

Публічний характер податкових правовідносин передбачає подвійну конфліктність [82, с. 51–52]. Конфлікт протилежних інтересів – інтересу держави (публічного) та інтересу платника податків і зборів (приватного). Конфлікт протилежних інтересів пов'язаний із тим, що платник податків і зборів намагається обійти податки або ухилитися від їх сплати, зменшити об'єкт оподаткування і т. д. Натомість держава захищає своє право власності й зацікавлена в постійних податкових надходженнях в установлені законом строки. Існують розбіжності між обсягами податкових надходжень і розмірами видатків, що не задовольняють потреби осіб, які у свою чергу є платниками податків і зборів. Держава акумулює, а в кінцевому рахунку не забезпечує належне фінансування суспільних потреб. Отже, у самій сутності податкового правовідношення закладено конфлікт між публічним інтересом держави та приватним інтересом платників податків і зборів. Діяльність держави, як справедливо вважає О. О. Семчик, «характеризується такою ознакою, як подвійність. При цьому на державу покладається політико-правове завдання щодо узгодження державних, суспільних та індивідуальних інтересів, знаходження соціального компромісу та врегулювання конфліктних ситуацій, що виникають в результаті неспівпадіння таких інтересів» [83, с. 409]. Отже, держава повинна узгоджувати інтереси публічного та приватного характеру та задовільняти суспільні та соціальні потреби, але враховуючи потреби платників податків.

Конфлікти мають як об'єктивні, так і суб'єктивні підстави існування. Перші пов'язані із складністю податкових правовідносин та фактичною наявністю коштів. Другі стосуються неоднозначного розуміння суб'єктами норм податкового права [84, с. 165–167]. У зв'язку з цим особливого значення у розв'язанні конфліктів набувають саме норми податкового права. Ними встановлюються види податків, їх ставки, порядок обчислення й сплати, права та обов'язки платників, контролюючих органів.

Тому держава, володіючи монопольним правом на прийняття законів, має враховувати не лише свій публічний інтерес, але й приватний інтерес платника податків і зборів, зменшуючи надлишкове навантаження на платників та встановлюючи ефективний правовий механізм захисту їх прав і законних інтересів. Конфлікт неможливо усунути, оскільки один суб'єкт завжди незадоволений, незалежно від того, яка ефективна модель податкових правовідносин була закріплена нормами податкового права. Можна або зменшити ймовірність виникнення податкового конфлікту, зокрема, шляхом встановлення презумпції, наприклад на користь платника податків і зборів, або згладити його з метою попередження виникнення податкового спору.

Передумовою виникнення, зміни й припинення податкових правовідносин є закон чи інший нормативний акт. Суб'єкти правовідношення самі не мають права встановлювати, змінювати чи припиняти правовідносини, оскільки це встановлює сама держава, не пов'язуючи такі правовідносини з волевиявленням їх учасників [47, с. 135–136]. З одного боку, така ознака характерна і для інших видів правовідносин, тому що всі вони виникають і розвиваються на основі норм права. Але, з іншого боку, вказівка на цю обставину дозволяє повніше розкрити специфіку податкових правовідносин. Держава з огляду на важливість цих відносин регулює їх шляхом видання саме закону – акта, що має найвищу юридичну силу. Досліджуючи фінансово-правові відносини, Т. С. Єрмакова вказує на те, що виникнення фінансових відносин завжди пов'язано з нормативними актами, які видаються державою, вони, на відміну від інших економічних відносин, практично завжди носять правовий характер, тобто, по суті, першочергово є правовими відносинами [67, с. 10].

Дискусійною видається позиція О. П. Орлюк, яка припускає, що фінансові відносини можуть не бути правовідносинами, якщо вони будуть порушенням фінансового законодавства, і водночас зазначає, що «фінансові відносини існують лише у формі правовідносин» [85, с. 136]. Ці два твердження суперечать одне одному. Перше є суперечливим хоча б тому, що унеможливорює існування відносин, що виникають у зв'язку з порушенням за-

кону «поза правом», адже порушення описуються нормами права. Такі правовідносини, справедливо вважає Д. М. Лук'янець, досліджуючи адміністративні правовідносини, є деліктними, й утворюють у свою чергу власне деліктні відносини (відносини адміністративного правопорушення); відносини адміністративного розслідування; відносини попереднього розгляду матеріалів справи про адміністративне правопорушення; відносини об'єктивної адміністративної відповідальності; відносини суб'єктивної адміністративної відповідальності [86, с. 17]. Закон не може регулювати порядок здійснення правопорушення, в ньому описується та модель поведінки, яка заборонена і визнана як правопорушення.

Підсумовуючи наведені міркування, вважаємо, що податкові правовідносини як вид фінансових мають такі ознаки: вони є юридичною формою вираження і закріплення економічних відносин; мають владно-майновий, грошовий, комплексний характер; виникають в особливому сегменті публічної фінансової діяльності держави виключно на підставі закону; опосередковані рухом податків і зборів до публічних фондів грошових коштів; є конфліктними, публічними.

Характеристика податкових правовідносин потребує аналізу їх спеціальних (істотних) ознак, що дозволяє говорити про них як про окремий вид фінансових правовідносин. Визначити спеціальні (істотні) ознаки означає розкрити сутність та зміст поняття. Істотною визнається ознака, що обов'язково належить предмету, без якої він існувати не може, що виражає конкретну природу предмета, тим самим відрізняючи його від предметів (явищ) інших видів і родів [87, с. 409, 578]. Установлення особливих (істотних) ознак податкових правовідносин дозволить врахувати всі їх особливості.

Істотною ознакою податкових правовідносин слід визнати специфіку їх структурних елементів. Так, особливості податкових правовідносин проявляються у їх суб'єктному складі. У податкових правовідносинах беруть участь держава та платники податків і зборів. Владним суб'єктом є держава в особі уповноважених контролюючих органів, якими є органи ДФС України,

органи Державної митної служби, що забезпечують реалізацію єдиної державної податкової, митної політики, політики з адміністрування єдиного внеску. Суб'єктний склад податкових правовідносин характеризується чисельністю платників податків і зборів. В основі податкових відносин лежить конституційний принцип обов'язковості сплати податків, який розвивається у нормах ПК України. Згідно з пп. 4.1.1 п. 4. 1 ст. 4 ПК України податкове законодавство України ґрунтується на принципах загальності оподаткування: кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені податки та збори [50]. Платник податків і зборів є зобов'язаним суб'єктом, який має здійснити на користь держави певні юридично значимі дії (наприклад, виконати обов'язок зі сплати податку чи збору) або утриматися від яких-небудь дій (наприклад, утриматися від порушення норм податкового законодавства). Інші суб'єкти є факультативними й виконують допоміжну роль, що полягає в сприянні реалізації податкових прав і обов'язків основних суб'єктів. До таких суб'єктів належать банки, представники, експерти, перекладачі, суб'єкти оціночної діяльності тощо. Особливістю податкових правовідносин є специфіка їх об'єкта. Об'єктом податкових правовідносин є матеріальні (грошові кошти у формі податків і зборів) та нематеріальні блага (результати дій, податкова інформація), з приводу яких виникає правовий зв'язок між суб'єктами податкових правовідносин, детермінований публічними інтересами. Змістом податкових правовідносин є належне й безумовне виконання платником податків і зборів обов'язків перед державою з метою забезпечення задоволення її публічних інтересів.

У юридичній літературі слушно звертається увага на таку їх ознаку, як цільова спрямованість. Податкові правовідносини забезпечують фінансові основи цілісності, збалансованості розвитку суспільства [88, с. 59]. Вони зорієнтовані на досягнення мети, пов'язаної з конкретним економічним (майновим) результатом. Так, метою податкових правовідносин є забезпечення формування публічних фондів грошових коштів. Без податків, які наповнюють бюджети, не можливе функціонування держави, виконання нею своїх завдань та функцій. Згідно зі ст. 2 БК Ук-

раїни бюджет – це план формування та використання фінансових ресурсів для забезпечення завдань і функцій, які здійснюються органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим та органами місцевого самоврядування протягом бюджетного періоду [89]. Отже, податкові правовідносини спрямовані на формування фінансових ресурсів унаслідок надходження податків і зборів до публічних фондів грошових коштів з метою забезпечення завдань і функцій, які здійснюються органами державної влади та органами місцевого самоврядування.

Наступною ознакою є розвиток податкових правовідносин на основі нормативної моделі. Модель податкових правовідносин – це зразок податкових правовідносин, який встановлюється нормами податкового права у процесі нормотворчої діяльності уповноважених суб'єктів і забезпечує реалізацію інтересів держави та її адміністративно-територіальних одиниць щодо формування публічних фондів грошових коштів.

Податкові правовідносини опосередковані відчуженням результатів діяльності платників податків і зборів у державну чи комунальну власність. Підставою для переходу права власності на податки і збори від платника до держави є виконання платником конституційного обов'язку щодо сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Платник не має права розпоряджатися на власний розсуд тією частиною своїх коштів, які зобов'язаний перерахувати до публічних фондів грошових коштів. Таким чином, обмеження права власності внаслідок збільшення державної власності на суму податків не може розглядатися як свавільне позбавлення власності, воно є законним і витікає з конституційно-правового обов'язку.

У фінансово-правовій літературі звертається увага на таку особливість податкових правовідносин, як їх значна «деталізованість». Особливість податкового правовідношення – необхідність наявності в основі правового регулювання сплати і стягнення податків і зборів чіткої ієрархічної структури елементів, без яких неможлива реалізація податкового обов'язку [39, с. 260]. Дійсно, неможливо уявити регулювання податкових від-

носин без визначення об'єкта, бази оподаткування, ставки податку, порядку обчислення податку, податкового періоду, строку та порядку сплати податку, строку та порядку подання звітності про обчислення і сплату податку (п. 7.1 ст. 7 ПК України) [50]. Звичайно, наявність значної кількості елементів оподаткування зумовлює складний механізм нарахування й сплати податків і зборів.

Податкові правовідносини передбачають односторонній обов'язок платника зі сплати податків у встановлені строки і не передбачають ніяких зустрічних зобов'язань держави. В основу цієї ознаки податкових правовідносин закладений односпрямований рух коштів від платника до держави. До речі, І. І. Янжун податком вважав односторонню економічну пожертву, що стягується легальним шляхом. Держава, стягуючи податки, не дає за них безпосередньої винагороди [90, с. 240]. Не випадково, і М. В. Карасьова наголошувала на позитивному змісті податкового зобов'язання, оскільки останнє передбачає тільки обов'язок боржника (платника податків і зборів) здійснити на користь кредитора певні дії (сплату податку) [74, с. 279]. У податкових правовідносинах лише одна зобов'язана сторона. Як виняток, можна назвати правовідносини із захисту прав платників податків і зборів, зокрема адміністративне оскарження дій чи бездіяльності контролюючих органів та їх посадових осіб. Але й останні виникають з приводу сплати податків.

Наступною ознакою податкових правовідносин, на нашу думку, можна вважати їх похідний характер від інших майнових правовідносин. У зв'язку із цим, Д. В. Тютін обґрунтовано вважає, що податкові правовідносини виникають, як правило, внаслідок економічно результативної правомірної діяльності платника податків і зборів [91, с. 91]. Така діяльність врегульована нормами цивільного, господарського й трудового права. Підтвердженням похідного характеру податкових правовідносин є відповідні формулювання у ПК України. Відповідно до пп. 14.1.54 п. 14.1 ст. 14 ПК України, до доходів з джерелом їх походження з України належать доходи у вигляді: є) заробітної плати, інших виплат та винагород, виплачених відповідно до умов трудового

та цивільно-правового договору; ж) доходів від зайняття підприємницькою та незалежною професійною діяльністю тощо [50]. Однак ця особливість стосується лише основних податкових правовідносин – правовідносин оподаткування, оскільки контрольно-податкові й охоронні правовідносини у свою чергу є похідними від основних.

Істотною ознакою певних видів податкових правовідносин є строковість (тимчасовість). Зазначену особливість доцільно розглядати в контексті тимчасових відносин. Податкові правовідносини існують певний період часу і, як правило, припиняються у зв'язку з виконанням податкового обов'язку, який має строковий характер. При сплаті податків установлюються фіксовані строки їх перерахування. Строки передбачені не лише для виконання податкового обов'язку, а й у випадку подання звітності, надання податкової пільги, погашення податкового боргу, подання податкової інформації, сплати штрафів, нарахування пені, застосування податкової застави, накладення адміністративного арешту на активи платника податків і зборів, адміністративного оскарження рішень посадових осіб контролюючих органів тощо.

Тісно пов'язаною з ознакою строковості та її логічним продовженням, на нашу думку, є періодичність. Від податкового періоду залежить обчислення та сплата податків. Податковий період – це календарний день, календарний місяць, календарний квартал, календарне півріччя, календарні три квартали, календарний рік. Періодичність характеризує частоту виникнення податкового обов'язку і, у зв'язку з ним, податкових правовідносин. Це положення потребує уточнення, оскільки якщо податок – це періодичний платіж, то збір (плата, внесок) справляється з платників зборів з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб юридично значимих дій. У цьому випадку не можна заперечувати однократність щодо окремих платежів, які не є періодичними, а мають разовий характер і залежать від отримання платниками спеціальної вигоди.

Ознакою податкових правовідносин є наявність політичного впливу. В основі політичної напруженості лежить існування політичних конфліктів, які призводять до постійних змін законодавства України, в тому числі податкового. Зокрема, зміни до ПК України є результатом домовленостей або компромісом між політичними угрупованнями, в т. ч. і у Верховній Раді України шляхом утворення ситуаційної більшості. При цьому такі зміни зумовлені не відшукуванням оптимальних середніх ставок податків чи запровадженням системи стимулів для виробників, а підвищенням ставок податків для збільшення дохідної частини бюджетів у короткостроковому періоді, що, по суті, є найпростішим способом скорочення дефіциту бюджету. Узагальненим показником, який характеризує рівень податкового навантаження на платників податків і зборів є податковий тиск (тягар, прес). Існують різні погляди стосовно обчислення рівня податкового тиску, але частіше його розрахунок зводиться до співвідношення загальної суми податкових платежів і сукупного національного продукту [88, с. 32]. Надмірне податкове навантаження негативно впливає на активність суб'єктів господарювання, загострює проблеми в суспільстві й призводить до соціальної напруженості, що безумовно позначається на розвиткові податкових правовідносин в Україні.

Таким чином, податкове правовідношення, будучи різновидом фінансового правовідношення, має з ним спільні ознаки, які характеризують юридичну природу джерела його походження та розкривають сутність, об'єкт, предмет та суб'єктний склад правовідношення. Податкове правовідношення виступає юридичною формою вираження та закріплення взаємовідносин й зумовлене рухом коштів у вигляді податків і зборів до державних та місцевих бюджетів, наділене публічним, владно-примусовим, організаційно-майновим та грошовим характером, виникає, змінюється та припиняється на підставі закону або договору.

На основі аналізу особливих ознак фінансових правовідносин пропонуємо виділити характерні ознаки податкових правовідносин, які виражають характерну природу податкових

правовідносин та необхідно враховувати при визначенні поняття «податкові правовідносини» з позиції податкового права, на нашу думку, до них належать: 1) мета правовідносин – спрямованість на забезпечення задоволення публічних інтересів з метою виконання завдань і функцій держави та органів місцевого самоврядування; 2) комплекс відповідного правового забезпечення податкових правовідносин; 3) суб'єктний склад визначений податковим законодавством, який наділений відповідними суб'єктивними правами та обов'язками; 4) характерна систематизація, види та форми податкових правовідносин; 5) чітко визначений об'єкт та предмет податкових правовідносин; 6) індивідуальний зміст податкового зобов'язання; 7) загальні та спеціальні принципи, на яких будуються податкові правовідносини; 8) організаційно-майновий характер правовідносин; 9) передбачена відповідальність за порушення податкового законодавства; 10) наявність економічного, політичного та міжнародного впливу на динаміку податкових правовідносин, які призводять до постійних змін податкового законодавства України [64, с. 179].

Податкові правовідносини виникають в результаті правового врегулювання наявних суспільних відносин, що дає підстави вважати їх однією з основних правових категорій. Натомість, податкові відносини можуть існувати лише у правовій формі, відображаючи при цьому відповідні фінансові відносини. Поза правовою формою існування податкових відносин є неможливим, так як правовідношення в такому випадку стає умовою існування суспільних відносин. Динаміка юридичних фактів зумовлює виникнення нових податкових правовідносин, а також може сприяти їх подальшому становленню та розвитку шляхом внесення змін до законодавчих положень. Податкові правовідносини являють собою індивідуалізований зв'язок між сторонами, який характеризується кореспондуючими юридичними обов'язками і суб'єктивними правами, що реалізуються для задоволення потреб та інтересів як конкретного громадянина, так і суспільства загалом.

1.3 Види та форми податкових правовідносин

Основною метою функціонування податкової системи є задоволення публічних інтересів держави та забезпечення їх реалізації за допомогою правового механізму. При цьому навряд чи викликає сумніви той факт, що витрати держави повинні поєднуватися з фінансовими можливостями суб'єктів господарської діяльності, які за допомогою податкового законодавства стають учасниками податкових правовідносин – платниками податків. З цієї позиції правове регулювання розглядається як один із основних механізмів, за допомогою якого поєднуються публічні та приватні інтереси у межах податкових правовідносин. Аналізуючи взаємозв'язок правового регулювання та податкових правовідносин, можна зробити висновок про те, що ці дві правові категорії співвідносяться як механізм або інструмент і зміст. З однієї сторони, за допомогою з'ясування змісту та характеру податкових правовідносин визначаються межі державного втручання у ці правовідносини, основні способи та механізми впливу на них та встановлюється порядок взаємодії й співпраці між учасниками податкових правовідносин. А з іншої сторони, за допомогою аналізу правотворчої та правозастосовної діяльності відбувається розуміння недоліків, прогалин та недосконалостей податкового законодавства. У підсумку це дозволяє виробити шляхи та способи усунення виявлених недоліків та подальше удосконалення правового регулювання податкових правовідносин і реформування податкового законодавства.

У зв'язку з цим виникає необхідність дослідження можливих видів податкових правовідносин для удосконалення правового забезпечення системи податкових правовідносин, оскільки кожний із видів правовідносин характеризується індивідуальністю, своєрідною природою та унікальністю правового зв'язку між їх учасниками. Будь-які податкові правовідносини наділені особливими ознаками, які дають можливість диференціювати їх за певними критеріями на окремі групи та види.

Така правова категорія, як «форма податкових правовідносин» є новою дефініцією для теорії та науки податкового права як частини фінансового права. Вважаємо за необхідне запропо-

нувати та обґрунтувати доцільність визначення даного поняття, оскільки структура, модель та порядок правових зв'язків між їх учасниками відіграють важливу роль для побудови ефективної взаємодії між суб'єктами податкових правовідносин.

У теорії права Р. Й. Халфіна вказує у визначенні поняття «правовідношення» як на єдність форми і змісту, яка не може бути предметом правового регулювання, а є результатом правового регулювання [12, с. 113], при цьому форма реальних суспільних відносин розглядається не як зовнішня оболонка, а як структура, модель поведінки, що пронизує такі суспільні відносини. Реальна поведінка співвідноситься з моделлю, сформованою відповідно до норми права [12, с. 7].

Отже, під формою суспільних відносин науковець розуміє структуру, модель поведінки, що виражає такі суспільні відносини. Виходячи з наукових підходів теорії права щодо визначення форми правовідносин, під формою податкових правовідносин ми пропонуємо розуміти порядок, побудову та структуру правових зв'язків між суб'єктами податкових правовідносин.

З метою визначення форм податкових правовідносин, спробуємо розкрити загальну схему правових зв'язків між основними учасниками податкових правовідносин, яка характерна для вітчизняної системи оподаткування та окремих форм правовідносин. Вона дає можливість зрозуміти, як здійснюється рух грошових коштів у вигляді податків між учасниками податкових правовідносин. Порядок правових зв'язків та шляхи податкових надходжень: «платник податку – держава», «держава – платник податку», «платник податку – органи місцевого самоврядування», «органи місцевого самоврядування – платник податку», «держава – органи місцевого самоврядування», «держава – населення», «платник податку – платник податку». Відповідно до порядку цих правових зв'язків відбувається перерозподіл податкових надходжень до бюджетів відповідних рівнів на задоволення публічних інтересів. Таким чином, опираючись на порядок правових зв'язків у правовідносинах, можна запропонувати в залежності від складності побудови та структури взає-

мовз'язків між учасниками податкових правовідносин виділити такі форми податкових правовідносин: складну та просту.

Проста форма податкових правовідносин характеризується тим, що в них відбувається виникнення та реалізація спеціального обов'язку лише в однієї сторони правовідношення, наприклад, лише у платника податку або лише у податкового агента, або лише у контролюючого органу, або у держави (встановлення та скасування податків і зборів, внесення змін до податкової системи шляхом прийняття відповідних нормативно-правових актів). Складна форма податкових правовідносин характеризується, тим, що відбувається взаємозалежне виникнення та реалізація суб'єктивних обов'язків у обох сторін правовідношення як у платника податку, так і у контролюючого органу або як у держави, так і у платника податку.

До простої форми податкових правовідносин можна віднести правовідносин із виконання податкового обов'язку щодо справляння податку і збору, утримання податковим агентом доходу платника податку для виконання податкового обов'язку зі сплати податку, подання електронної податкової звітності, заповнення платником податків електронної декларації, реєстрація платника податку тощо.

До складної форми податкових правовідносин можна віднести всі податкові процедури адміністрування податків і зборів, а саме облік платників податків, порушення платником податків податкового законодавства, виникнення податкового спору, застосування заходів забезпечення виконання податкового зобов'язання тощо.

З метою удосконалення існуючої класифікації податкових правовідносин, необхідно провести ґрунтовний аналіз науково-теоретичних підходів до класифікацій податкових правовідносин – за функціями права, за ступенем визначеності суб'єктів, за характером норм, за структурою їх юридичного змісту, за суб'єктивним складом, за часом дії, за формою оподаткування, за суб'єктами, за об'єктом оподаткування.

Так, С. І. Лучковська, наприклад, класифікує податкові правовідносини за різними підставами: 1) за функціями, які во-

ни виконують: *загально-регулятивні* – спрямовані на закріплення кола суб'єктів податкового права, їх загального юридичного статусу; *конкретно-регулятивні* – спрямовані на закріплення конкретної поведінки; *комплексні* – виникають на стику загально-регулятивних і конкретно-регулятивних відносин; *охоронні* – спрямовані на реалізацію заходів державно-примусового характеру; 2) за характером податкових норм: *матеріальні податкові правовідносини* – виникають на основі матеріальних норм податкового права та закріплюють права й обов'язки суб'єктів податкових правовідносин; *процесуальні податкові правовідносини* – виникають на підставі процесуальних норм податкового права в процесі реалізації суб'єктивних прав і обов'язків (під час провадження у справах про податкові правопорушення, надання відстрочок і розстрочок стосовно сплати податків тощо) [92, с. 42-43].

О. Г. Марушева вважає, що податкові правовідносини відображають певні функції, тому їх можна поділити на: 1) *загально-регулятивні* (спрямовані на закріплення кола суб'єктів податкового права, їх загального юридичного статусу). Зміст загально-регулятивних відносин визначається нормами, що встановлюють принципи податків і повноваження окремих суб'єктів податкових правовідносин. Загальні конкретно-регулятивні правовідносини утворюють основну масу правовідносин у суспільстві і регулюють суспільні відносини шляхом установлення суб'єктивних юридичних прав і обов'язків. Розвиток регулюючих відносин, своєчасна їх поява, безперешкодне і належне здійснення є свідченням повного і реального використання права. Загально-регулятивні правовідносини виконують в основному функцію закріплення кола суб'єктів права і їхнього статусу;

2) *конкретно-регулятивні* (спрямовані на закріплення конкретної поведінки суб'єктів). Якщо загально-регулятивні податкові правовідносини виділяють із системи правовідносин ті, що пов'язані зі сплатою податків, то конкретні правовідносини це уточнюють за різними напрямками (за видами податків, за платниками). Конкретно-регулятивні правовідносини виступають як форма реалізації загально-регулятивних податкових правовідно-

син. У цій ситуації загальні права й обов'язки проектуються на діяльність конкретних суб'єктів. Конкретно-регулятивні відносини закріплюють конкретну поведінку суб'єктів, зміст їхніх прав і обов'язків;

3) *комплексні* (що виникають на стику загально-регулятивних і конкретно-регулятивних відносин). Комплексні податкові правовідносини перебувають на своєрідному стику конкретних і загально-регулятивних податкових правовідносин. Вони досить вузько персоніфіковані, передбачаючи конкретного платника (що відрізняє їх від загальних), але однією з їхніх ознак є складний зміст, що відрізняє їх від простих;

4) *охоронні* (спрямовані на реалізацію заходів державно-примусового характеру). Охоронні податкові правовідносини виникають за умови порушення прав і невиконання обов'язків, якщо учасники правовідносин мають потребу в правових способах захисту з боку держави. Однією із сторін таких правовідносин виступає компетентний суб'єкт, що є носієм владних повноважень і наділений державою повноваженнями примусу. Іншою стороною є особа або орган, до якого застосовуються способи державного примусу і який зобов'язаний їх зазнавати. Охоронні податкові правовідносини формуються в процесі правового регулювання, опосередковують охоронну функцію податкового права. Вони забезпечують реалізацію міри державно-примусового впливу щодо осіб, які порушили юридичні обов'язки зі сплати податків. Види правовідносин діють у єдності: конкретно-регулятивні правовідносини функціонують лише тоді, коли вступили в дію загально-регулятивні; охоронні відносини передбачають існування регулюючих обов'язків, при порушенні яких застосовуються заходи юридичної відповідальності. [93, с. 12–13].

Деталізуючи зміст регулятивних податкових правовідносин, М. П. Кучерявенко, виділяє загально-регулятивні й конкретно-регулятивні правовідносини. Загально-регулятивні податкові правовідносини, на думку науковця, закріплюють систему суб'єктів податкового права, їх загальний податково-правовий статус, а конкретно-регулятивні закріплюють поведінку конкре-

тних учасників податкових правовідносин, особливості їх правового статусу [39, с. 270–271]. Проте, дана позиція науковця потребує більшого обґрунтування, так як поняття суб'єктів податкового права є ширшим за поняття суб'єктів податкових правовідносин, то загально-регулятивні податкові правовідносини не можуть закріплювати систему суб'єктів податкового права, а нормами податкового права закріплюються права й обов'язки суб'єктів податкових правовідносин, а не самі правовідносини, оскільки податково-правовий статус суб'єктів реалізується у правовідносинах.

Деталізуючи зміст регулятивних податкових правовідносин, М. П. Кучерявенко, виділяє загально-регулятивні й конкретно-регулятивні правовідносини. Загально-регулятивні податкові правовідносини, на думку науковця, закріплюють систему суб'єктів податкового права, їх загальний податково-правовий статус, а конкретно-регулятивні закріплюють поведінку конкретних учасників податкових правовідносин, особливості їх правового статусу [39, с. 270–271]. Проте, дана позиція науковця потребує більшого обґрунтування, так як поняття суб'єктів податкового права є ширшим за поняття суб'єктів податкових правовідносин, то загально-регулятивні податкові правовідносини не можуть закріплювати систему суб'єктів податкового права, а нормами податкового права закріплюються права й обов'язки суб'єктів податкових правовідносин, а не самі правовідносини, оскільки податково-правовий статус суб'єктів реалізується у правовідносинах.

Деталізуючи зміст регулятивних податкових правовідносин, М. П. Кучерявенко, виділяє загально-регулятивні й конкретно-регулятивні правовідносини. Загально-регулятивні податкові правовідносини, на думку науковця, закріплюють систему суб'єктів податкового права, їх загальний податково-правовий статус, а конкретно-регулятивні закріплюють поведінку конкретних учасників податкових правовідносин, особливості їх правового статусу [39, с. 270–271]. Проте, дана позиція науковця потребує більшого обґрунтування, так як поняття суб'єктів податкового права є ширшим за поняття суб'єктів податкових пра-

вовідносин, то загально-регулятивні податкові правовідносини не можуть закріплювати систему суб'єктів податкового права, а нормами податкового права закріплюються права й обов'язки суб'єктів податкових правовідносин, а не самі правовідносини, оскільки податково-правовий статус суб'єктів реалізується у правовідносинах.

І. О. Пасічна також запропонувала власну класифікацію податкових правовідносин, *за соціально-економічним значенням* вони поділяються на – основні та похідні; *в залежності від стадій оподаткування* виділяє податкові правовідносини – щодо встановлення податків, обчислення податків та перерахування податків; *за особливостями об'єкта* виділяє – правовідносини щодо справляння податків (власне податкові правовідносини), правовідносини щодо справляння інших платежів (зборів, внесків, плат, мита), інформаційні, контрольні й охоронні податкові правовідносини; *за метою інформаційні податкові правовідносини поділяються на* – правовідносини податкової звітності, правовідносини податкової таємниці, охоронні – деліктні, правовідносини провадження у справі про податкове правопорушення, правовідносини відповідальності за порушення податкового законодавства, спірні податкові правовідносини; контрольні, правовідносини податкового обліку, правовідносини з податкових перевірок [94, с. 40-41].

У теорії права правовідносини також поділяються на матеріальні й процесуальні, але при такому поділі використовуються також різні критерії, зокрема: субординація в правовому регулюванні [11, с. 367], характер норм [74, с. 259], зміст [9, с. 149] тощо. Матеріальні податкові правовідносини складаються в процесі реалізації матеріальних норм податкового права, тоді як процесуальні відображають реалізацію процесуальних норм податкового права [39, с. 267]. У матеріальних правовідносинах проявляються конкретні права і обов'язки суб'єктів, а в процесуальних – порядок реалізації цих прав і обов'язків [74, с. 258]. Необхідно враховувати, що поділ правовідносин на матеріальні та процесуальні є досить умовним, оскільки і в матеріальних, і в процесуальних реалізуються права та обов'язки. Так, наприклад,

у матеріальних правовідносинах реалізуються права й обов'язки щодо формування публічних фондів грошових коштів за рахунків податків і зборів.

Процесуальні податкові правовідносини є похідними стосовно матеріальних, є гарантією реалізації останніх [5, с. 207; 95, с. 239]. Вони мають значення саме як форма реалізації матеріальних прав і обов'язків. Кожне явище має специфічний зміст та відповідну форму, які зумовлені особливостями зв'язку, співвідношення та взаємодію [96, с. 173]. Не підтримуємо позицію І. М. Ільюшихіна про те, що норми процесуального характеру в податковому праві відсутні, оскільки пов'язані з діяльністю юрисдикційного органу в різних аспектах [97, с. 144–145]. Процесуальні норми податкового права регулюють відносини щодо вирішення податкових спорів, стосовно здійснення податкового контролю, встановлення податкового правопорушення, притягнення до відповідальності за порушення норм законодавства. Крім цього, процесуальні норми регулюють відносини, що виникають із приводу обчислення бази оподаткування, оформлення податкової звітності, перерахування податків і зборів, надання податкових відстрочок; ведення обліку платників, проведення перевірок контролюючими органами, інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів податкового контролю; вирішення податкових спорів, притягнення до відповідальності за вчинення податкових правопорушень тощо. Більшість процесуальних норм податкового права міститься у розділі II ПК України «Адміністрування податків, зборів, платежів».

Ю. А. Крохина аналогічно попереднім вченим, вважає, що податкові правовідносини різноманітні й багатопланові та класифікуються за різними критеріями (ознаками):

1) в залежності від службової ролі податкових правовідносин в механізмі податково-правового регулювання все вони поділяються на *матеріальні* та *процесуальні*. *Матеріально податкові правовідносини* пов'язані з реалізацією в практиці фінансової діяльності матеріальних (майнових) нормативно-правових приписів і висловлюють податково-правовий статус суб'єктів податкового права. *Процесуальні податкові правовідносини* є

похідними від матеріальних, виникають на основі процесуальних приписів, передбачають процесуальні права і обов'язки суб'єктів податкового права, визначені процедури проведення податкового контролю, дозволу податково-правових конфліктів, справ про податкові правопорушення.

2) в залежності від виконуваних функцій податкові правовідносини поділяються на *регулятивні* та *охоронні*. Прикладами *регулятивних податкових правовідносин* є відносини по встановленню та введенню податків, їх обчислення та сплати, отримання інвестиційного податкового кредиту, надання інформації платнику податків, дотримання податкової таємниці та інші. Регулятивні податкові правовідносини можуть бути поділені на *абсолютні* та *відносні*.

Абсолютні податкові правовідносини індивідуалізовані тільки по одній стороні – тій, у якої є право вимоги. Решта суб'єктів зобов'язані не порушувати її право і виконувати покладені обов'язки. В абсолютних податкових правовідносинах такою уповноваженою особою є держава або муніципальне утворення. У правовідносинах такого роду уповноваженій особі в якості зобов'язаної сторони протистоїть всякий і кожен суб'єкт. Характерними прикладами абсолютних податкових правовідносин є конституційний обов'язок кожного платити законно встановлені податки і збори, право представницького (законодавчого) органу на введення на відповідній території регіональних або місцевих податків; право податкових органів виявляти і припиняти податкові правопорушення. Найбільш характерні для податкового права *відносні правовідносини*. В них уповноваженій особі протистоїть конкретний суб'єкт з відомим набором юридичних обов'язків. До відносних податкових правовідносин належать відносини з постановки на податковий облік, сплату в бюджет або державний позабюджетний фонд конкретно визначених видів податків, повернення з бюджету надміру сплаченого податку, надання відстрочки по сплаті податку, забезпечення виконання податкового обов'язку, здійснення податкової перевірки і т. д. [98, с. 105-107]

Інші науковці заперечують такий поділ податкових правовідносин на абсолютні та відносні [99, с. 83; 97, с. 143], зокрема, на їх думку, у податковій сфері відсутні абсолютні правовідносини, що пояснюється завжди їх індивідуально визначеним суб'єктним складом. Хоча слід звернути увагу, що в податкових правовідносинах суб'єкти визначені завжди: держава в особі уповноважених органів і платник податків і зборів. Відповідно до пп. 16.1.9 п. 16.1 ст. 16 ПК України, до обов'язків платника належить обов'язок не перешкоджати законній діяльності посадової особи контролюючого органу під час виконання нею службових обов'язків [50]. Цей обов'язок адресовано тим платникам податків і зборів, діяльність яких перевіряється контролюючим органом, тобто тим, хто може перешкодити здійсненню податкового контролю (не допустити посадових осіб контролюючих органів до обстежень приміщень, не надати документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків і зборів тощо). Підтвердженням положення про існування лише відносних податкових правовідносин є ст. 67 Конституції України, яка передбачає, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом [100]. Із змісту цієї норми виходить, що уповноваженій особі – державі – протистоїть необмежене коло осіб, які зобов'язані сплачувати податки і збори. Відносини із сплати податків завжди стосуються конкретного суб'єкта – платника податків і зборів. Податковий обов'язок поширюється на всіх, однак існує в пасивному та активному станах. У пасивному стані податковий обов'язок існує при спадкуванні майна малолітньою особою або при утриманні із заробітної плати податку на доходи фізичних осіб податковим агентом тощо.

Регулятивні податкові правовідносини також поділяються на *активні* та *пасивні*. Правовідносини *активного типу* висловлюють рух, динаміку податкового права. Вони складаються на основі зобов'язуючих податково-правових норм і характеризуються тим, що активний центр податкових правовідносин зна-

ходитьсь в юридичного обов'язку. Податкові правовідносини *пасивного типу* висловлюють статичний стан податкового права [98, с. 105-106].

В юридичній літературі існують різні наукові погляди на класифікацію регулятивних правовідносин на активні та пасивні, залежно від статичної чи динамічної функції права [10, с. 269; 39, с. 277], характеру обов'язку [11, с. 366–367].

В активних податкових правовідносинах одному суб'єкту належить виконати податковий обов'язок, а інший – має право вимагати її виконання. Натомість у пасивних податкових правовідносинах один суб'єкт має право на певну дію, інший – обов'язок утриматися від порушення цього права. Як в активних так і в пасивних правовідносинах змінюється характер прав і обов'язків. У зв'язку із цим, критерієм поділу правовідносин на активні й пасивні, потрібно розуміти зміст прав та обов'язків. Більшість податкових правовідносин є активними, оскільки виконання податкового обов'язку є основним завданням їх виникнення. Платники податків і зборів як зобов'язані особи повинні виконувати положення зобов'язуючих норм податкового права, а контролюючі органи як уповноважені особи мають право вимоги, що у свою чергу встановлюється відповідними нормами. Активними податковими правовідносинами є відносини зі сплати податків і зборів, їх обчислення й перерахування коштів у вигляді податків, обліку платників податків тощо.

Пасивні правовідносини передбачають утримання від порушення права уповноваженої особи. Податковими правовідносинами пасивного типу є відносини, пов'язані зі здійсненням податкового контролю, змістом яких є реалізація права уповноваженими особами контролюючих органів й утримання платників податків і зборів від порушення прав уповноважених осіб.

Податкові правовідносини можуть також бути класифіковані за змістом їх правових зв'язків. За цим критерієм вони поділяються на *прості* й *складні*. Прості податкові правовідносини характеризуються тим, що в них відбувається реалізація одного права та одного обов'язку, наприклад, податкове правовідношення з реєстрації платників податків і зборів.

Зміст складних правовідносин становлять декілька взаємозалежних суб'єктивних прав та обов'язків, наприклад, праву держави в особі контролюючого органу на реєстрацію платника податку кореспондує обов'язок останнього стати на облік у фіскальних органах у порядку, встановленому законом. У зв'язку із чисельністю прав та обов'язків суб'єктів податкового права, переважна більшість податкових правовідносин є складними. Складними податковими правовідносинами є, зокрема, правовідносини з обчислення й сплати податків, із складання та подання податкової звітності, із здійснення податкового контролю тощо.

Натомість у кожному складному податковому правовідношенні може бути виділене *основне податкове правовідношення* та *похідні*. Основним правовідношенням у системі складного є таке, без якого не може виникнути складне, а отже, не може здійснюватися безпосередній рух похідних правовідносин: воно є свого роду підставою виникнення складного правовідношення [82, с. 75]. Основне податкове правовідношення створює модель, на якій базуються всі інші – похідні податкові правовідносини. Наприклад, у матеріальному податковому правовідношенні основним буде правовідношення стосовно виконання обов'язку зі сплати податку, а похідними – правовідношення виявлення об'єкта оподаткування, встановлення бази оподаткування, обчислення податку, перерахування податку. Практичне значення такої класифікації полягає в тому, що вона сприяє вдосконаленню механізму правового регулювання. Оцінка системи правовідносин як сукупності правових зв'язків виводить наші уявлення на якісно інший рівень, висуває додаткові вимоги до процесу регулювання відповідної правової сфери. Приймаючи ту чи іншу норму, законодавець повинен стежити за тим, щоб вона вписалася в загальну цілісну нормативну основу [13, с. 137].

На думку М. В. Карасьової, за формою прояву податкові правовідносини поділяються на *двосторонні*, які побудовані на волевиявленні двох суб'єктів правовідносин, та *багатосторонні*, у яких реалізується воля трьох і більше суб'єктів податкових

правовідносин, кожний із яких виражає індивідуальну волю [74, с. 270]. Переважна більшість податкових правовідносин є двосторонніми правовідносинами, до яких належать, інформаційно-аналітичні, обліково-реєстраційні, контрольні-наглядні, консультативні податкові правовідносини. Дво- й багатосторонні правовідносини розрізняють суто за їх суб'єктивним складом. Що ж стосується волевиявлення, то така властивість притаманна кожному суб'єктові права, який бере участь у правовідносинах через поведінку, здійснення певних вольових дій.

Правовідносини за волевиявленням сторін поділяють на *договірні й управлінські (вертикальні та горизонтальні)* [101, с. 372; 11, с. 368]. В управлінських виявляється воля лише правомочної сторони, тоді як у договірних – воля як правомочної, так і зобов'язаної сторони. Заперечуючи існування договірних фінансових правовідносин, П. С. Пацурківський зазначає, що економічна природа фінансових відносин, які визначають юридичну природу фінансових правовідносин, повністю виключає можливість договірних конструкцій [102, с. 178]. Разом із тим подібний підхід уявляється певною мірою однобічним, оскільки не дозволяє в цілому проаналізувати динамічний характер усіх форм прояву диспозитивності податкових правовідносин. Тому дослідження й виявлення особливостей податкових правовідносин, що виникають на підставі договору, безумовно, являє як науковий, так і практичний інтерес.

Іншими критеріями класифікації правовідносин на *вертикальні та горизонтальні* визнаються, зокрема, устрій держави [74, с. 110], правовий зв'язок (взаємодія) суб'єктів правовідносин [103, с. 95]. Вертикальні податкові правовідносини опосередковують правовий зв'язок між державою в особі уповноважених нею органів та підпорядкованих суб'єктів – платників податків і зборів. Вертикальні податкові правовідносини характеризуються різним, з погляду правового статусу, положенням їх суб'єктів і становлять основний обсяг податкових правовідносин. Це зумовлено перш за все імперативним методом правового регулювання, у зв'язку з яким у всіх податкових правовідносинах є владний суб'єкт і підпорядкований йому інший суб'єкт.

Горизонтальні податкові правовідносини опосередковують правовий зв'язок між суб'єктами, рівним за правовим статусом. Вертикальні, навпаки, опосередковують зв'язки між нерівними за правовим статусом суб'єктами правовідносин. У зв'язку із цим, критерієм класифікації правовідносин на вертикальні й горизонтальні вважаємо правовий зв'язок між суб'єктами податкових правовідносин.

Як зауважує М. В. Карасьова, останнім часом стало з'являтися все більше правовідносин договірної форми, наприклад унаслідок укладення договору податкового кредиту. Однак договірні форми не змінює юридично нерівного положення сторін таких правовідносин. Контролюючий орган завжди приймає управлінське рішення про надання відповідному суб'єктові податкового кредиту. Договір – це свого роду роз'яснення до такого рішення, де контролюючий орган конкретизує обов'язок підприємства в межах того, що передбачено в законі [74, с. 269]. У податкових правовідносинах не мають місця договірні відносини у класичному розумінні. У ст. 100 ПК України йдеться про договори розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків і зборів [50], і це майже єдиний приклад укладення договору між контролюючим органом та платником у податковому законодавстві з чим ми не погоджуємося і вважаємо, що потрібно запровадити публічний та приватний договірні форми врегулювання податкових правовідносин, а тому запропонувати правовідносин узгоджені за публічним договором та приватним договором між платником податків та фіскальним органом.

За іншим критерієм за методом правового регулювання правовідносин розрізняють односторонньо-владні, такими є всі фінансові правовідносини [102, с. 179], у тому числі й податкові. Такі відносини доцільно віднести до числа управлінських, які регулюються за допомогою імперативного методу з елементами диспозитивності. У цьому випадку під імперативно-альтернативним методом необхідно розуміти ознаки, що дозволяють виявити закономірності застосування диспозитивних

норм в імперативно-правовому регулюванні відносин, заснованих на договорі.

У свою чергу С. Д. Ципкін поділяє податкові правовідносини на три групи: 1) правовідносини між фінансовими органами та державними підприємствами; 2) правовідносини між фінансовими органами і кооперативно-колгоспними, громадськими організаціями; 3) правовідносини між фінансовими органами та громадянами [70, с. 29]. Ця наукова класифікація отримала розвиток у сучасних умовах з урахуванням змін, які відбулися у державі, що дозволило М. П. Кучерявенко виокремити такі види: 1) між державою і податковими органами; 2) між податковими органами та платниками; 3) між державою, податковими органами і фінансово-кредитною установою з акумуляції податкових коштів [104, с. 31].

За критерієм об'єкта правовідносин можна виокремити *майнові* та *немайнові* податкові правовідносини. Об'єктом майнових податкових правовідносин є грошові кошти у формі податку, збору, пені, недоїмки, штрафу і т. д. [5, с. 207]. До немайнових належать контрольні-податкові правовідносини, правовідносини податкової звітності та ін. Об'єктом останніх є: податкові акти, показники податкової діяльності, податкова інформація тощо. Частіше немайнові відносини є процесуальними, зокрема інформаційні, контрольні податкові правовідносини. Проте в будь-якому разі немайнові правовідносини завжди пов'язані з майновими і є такими, що передують їм, існують паралельно або слідують за ними. Їх призначення полягає в забезпеченні існування майнових (грошових) правовідносин [82, с. 76].

Дослідивши окремі проблеми податкових правовідносин, І. М. Ільюшихін запропонував поділити їх на *абстрактні* та *конкретні*, у зв'язку з виділенням базового та спеціального правових статусів платників податків і зборів. Автор вважає, що податкове правовідношення носить абстрактний характер, тобто існує незалежно від реалізованих прав та обов'язків його учасників, якими є абсолютно всі, оскільки кожний зобов'язаний сплачувати податки і збори. Навпаки, конкретні правовідносини пов'язуються зі стягненням окремих податків або притягненням

до відповідальності за скоєння податкових правопорушень [97, с. 144]. На нашу думку, правовідношення не може існувати незалежно від реалізації прав і обов'язків його учасників, а також вступаючи у правовідносини, точніше, сплачуючи податок, у відносинах завжди бере участь конкретна особа – платник, а відтак відносини зі сплати податків завжди є конкретними.

За часом дії податкові правовідносини поділяють на *тимчасові* та *постійні* [39, с. 269], хоча за цим критерієм зустрічається поділ правовідносин на *коротко- й довгострокові* [19, с. 338]. Податковий обов'язок має або постійний, або тимчасовий характер, тому і відносини за дією у часі можуть бути постійними чи тимчасовими. Як правило, податковий обов'язок є постійним для платників податків і зборів, які отримують прибуток, дохід тощо. У зв'язку із цим переважна більшість податкових правовідносин є постійними. Але не слід виключати можливість введення й стягнення податків протягом певного періоду часу. Зокрема, Перехідними положеннями ПК України встановлюються тимчасові пільгові режими, змінюються ставки податків, вводяться платежі на певний період часу в порядку експерименту [50]. До тимчасових податкових правовідносин належать відносини оподаткування разовими податками і зборами, які сплачуються один раз протягом певного часу (найчастіше – податкового періоду) при здійсненні певних дій [106, с. 197].

Особливості фактичного змісту правовідносин, як справедливо застерігає М. П. Кучерявенко, тому він виділяє дві класифікаційні особливості стосовно податкового правовідношення: *зовнішню* та *внутрішню*. Перша особливість передбачає виділення цілісної, але не ізольованої від інших видів фінансових правовідносин системи податкових правовідносин, що зумовлено предметом і методом податкового права. Друга особливість стосується підходу до внутрішньої класифікації податкових правовідносин. Залишаючись єдиними та цілісними за своєю правовою природою, деякі з них мають певні своєрідні риси й породжують досить специфічні правові режими [39, с. 268–269]. Отже, зовнішня класифікація охоплює поділ на види за загальними класифікаційними ознаками (критеріями), тобто такими,

які властиві для всіх правовідносин. Ці ознаки ми розглянули вище. Що ж стосується внутрішньої класифікації, її можна здійснити, враховуючи лише спеціальні класифікаційні ознаки (критерії), які застосовуються тільки до певного виду правовідносин. Фактично ці ознаки пов'язані з особливостями структурних елементів правовідношення: його суб'єктів, об'єктів, змісту.

На сучасному етапі внутрішня класифікація відбувається за ознакою встановлення податків, зборів, платежів може бути трансформована у таку: правовідносини загальнодержавного оподаткування і правовідносини місцевого оподаткування [105, с. 197].

Заслуговує на увагу позиція щодо класифікації податкових правовідносин М. В. Карасьової за особливостями виконання податкового обов'язку на: – правовідносини виконання податкового обов'язку, в яких *передбачає внесення авансових платежів* (сплата податку на прибуток); – правовідносини виконання податкового обов'язку, в яких *не передбачає внесення авансових платежів* (сплата ПДВ, акцизів і т. д.) [74, с. 283].

Враховуючи соціально-економічне значення податків для держави і суспільства в цілому, І. О. Пасічна пропонує податкові правовідносини поділити на *основні й похідні* правовідносини. Основними податковими правовідносинами є правовідносини оподаткування, тобто з виконання податкового обов'язку, призначенням яких є формування публічних фондів грошових коштів за рахунок податкових надходжень. До похідних, на її думку, належать інформаційні, контрольні, охоронні податкові правовідносини, пов'язані з обліком, контролем та забезпеченням виконання податкового обов'язку [105, с. 197]. Значення похідних податкових правовідносин, на думку Л. А. Савченко, полягає у забезпеченні реалізації та розвитку основних правовідносин відповідно до встановленої нормами податкового права їх правової моделі. [3, с. 253]. Під похідними податковими правовідносинами, на думку І. О. Пасічної можна розуміти податкові зобов'язальні правовідносини, оскільки вони є видом охоронних і виникають із приводу забезпечення виконання податкового обов'язку [106, с. 166; 107, с. 184]. Основні податкові

правовідносини можна поділити за стадіями оподаткування на такі види: – правовідносини встановлення податків і зборів, правовідносини обчислення податків і зборів; – правовідносини перерахування податків і зборів до публічних фондів грошових коштів.

Податкові зобов'язальні правовідносини як різновид податкових виникають як з приводу застосування способів забезпечення виконання обов'язку платника зі сплати податків і зборів до публічних фондів грошових коштів: податкової застави, арешту майна платника, а також із приводу виконання податкового обов'язку. З одного боку, вони забезпечують здійснення позитивних дій зобов'язаним суб'єктом податкового правовідношення вже після виникнення основного правовідношення. З іншого боку, зобов'язальні правовідносини передують безпосередньому виконанню податкового обов'язку платником податку, тобто передують основному податковому правовідношенню, в якому зобов'язаний суб'єкт сплачує визначений податок до відповідного бюджету [49, с. 155–157]. Частково підтримуємо позицію науковця, але зобов'язальні податкові правовідносини, на нашу думку, виникають не лише з приводу застосування способів забезпечення виконання обов'язку платника зі сплати податків і зборів, але виникають із приводу виникнення податкового зобов'язання, припинення, належного його виконання, виникнення податкового боргу тощо. Окремо, слід виокремити правовідносини повернення надміру сплачених або стягнених податків і зборів, які виникають у випадку помилкового виконання платником податкового обов'язку в більшому обсязі. У цих відносинах держава виступає зобов'язаним суб'єктом, а платник податків і зборів – уповноваженим. З одного боку, складне податкове правовідношення є послідовною зміною простих правовідносин, з іншого – послідовна зміна простих забезпечує розвиток складного правовідношення.

Проведений нами ґрунтовний аналіз існуючих класифікацій податкових правовідносин, дозволив уточнити окремі критерії поділу, зокрема: за функціями права, за ступенем визначеності суб'єктів, за характером норм, за структурою їх юридич-

ного змісту, за суб'єктивним складом, за часом дії, за формою оподаткування, за суб'єктами, за об'єктом оподаткування. Нами удосконалено існуючу у податковому праві класифікацію податкових правовідносин і запропоновано їх авторську класифікацію за іншими більш прикладними та характерними для податкових правовідносин критеріями, зокрема: за особливостями об'єкта податкових правовідносин, за формою податкового адміністрування, за обсягом повноважень суб'єктів податкових правовідносин, за підставами виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин, за соціально-економічним значенням, за стадіями оподаткування.

В залежності від виду податку власне податкові правовідносини запропоновано поділити на правовідносини оподаткування окремими видами податків та зборів: податком на додану вартість, податком на прибуток підприємств, податком на доходи фізичних осіб, екологічним податком тощо.

На нашу думку, податкові правовідносини в залежності від взаємозв'язків між учасниками податкових правовідносин можна поділи на такі види: – майнові відносини у сфері сплати податків і зборів, що ґрунтуються на владному підкоренню організацій і громадян вимогам публічної влади; – організаційні відносини між самими органами державної влади та місцевого самоврядування з приводу встановлення, зміни та введення податків і зборів; – відносини у сфері податкового адміністрування, тобто щоденна діяльність фіскальних органів, що забезпечує своєчасність та повноту сплати податкових платежів до відповідного рівня бюджетів [64, с. 178].

В залежності від підстав виникнення, зміни та припинення податкового правовідношення: – на підставі податкової норми; – на підставі юридичного факту; – на підставі виникнення податкової правосуб'єктності та – на підставі набуття матеріальних активів.

В залежності від обсягу повноважень суб'єктів податкових правовідносин податкові правовідносини можна поділити на: – зобов'язуючі; – забороняючі; – уповноважуючі та – представницькі [108, С. 59-60.].

В залежності від характеру повноважень органів державної влади та місцевого самоврядування податкові правовідносини можна поділити на наступні види: – щодо встановлення, зміни та скасування податків і зборів; – щодо запровадження податків; – щодо визначення, обчислення та справляння податків; – щодо здійснення податкового контролю; – щодо оскарження актів податкових органів, дії або бездіяльність їх посадових осіб; – щодо притягнення до відповідальності за вчинення податкового правопорушення.

Основною формою податкового адміністрування є різні види податкового контролю та способи його застосування: – облік платників та об'єктів оподаткування; – проведення податкових перевірок та прийняття рішень по них; – опитування платників податків; – перевірки даних обліку та податкової звітності; – огляд приміщень та територій, де можуть знаходитись приховувані від оподаткування об'єкти оподаткування. Тобто податкові правовідносини у сфері податкового адміністрування також можна поділити на підвиди в залежності від виду адміністративної діяльності та обсягу повноважень посадових осіб фіскальних органів.

Таким чином, нами удосконалено та узагальнено теоретично-правову класифікацію податкових правовідносин в Україні за сучасними критеріями поділу на види: 1) за змістом правових норм – матеріальні та процесуальні; 2) за характером правовідносин – регулятивні, організаційні, процедурні, облікові, реєстраційні, попереджувальні, контролюючі; 3) за суб'єктним складом – активні та пасивні; 4) за структурою податкового правовідношення – прості та складні; 5) за функціональним призначенням – загально-регулятивні, індивідуально-регулятивні, комплексні, змішані та охоронні; 6) за характером міжсуб'єктних правових зв'язків – абсолютно визначені та відносно визначені; 7) за підставою виникнення, зміни та припинення податкового правовідношення – на підставі податкової норми, на підставі юридичного факту, на підставі виникнення податкової правосуб'єктності та набуття матеріальних активів; 8) в залежності

від об'єкта правовідносин – основні та похідні; 10) в залежності від змісту правовідношення – загальні та спеціальні [64, с. 183].

Сподіваємось, що вище проведена нами диференціація податкових правовідносин буде корисною для науки фінансового права та подальших наукових досліджень, виступатиме науковим доробком у податковому праві та допоміжним механізмом в розмежуванні розмежуванні податкових правовідносин у прикладному аспекті.

1.4 Принципи функціонування системи податкових правовідносин

Податкові правовідносини як системоутворююча правова категорія фінансового права, постійно розвивається та вдосконалюється відповідно до сучасних потреб економічного та соціального розвитку держави. Зміна, припинення та реалізація таких правових відносин базується на непорушних фундаментальних засадах – принципах, що створюють умови для побудови єдиної системи взаємозв'язків учасників податкових правовідносин та виступають важливим орієнтиром тенденцій розвитку податкового законодавства. Ефективне правове регулювання податкових правовідносин суттєво та позитивно впливає на їх динаміку та розвиток, якщо воно здійснюється на принципах функціонування системи оподаткування та на цілеспрямованій і послідовній діяльності держави та органів місцевого самоврядування. Проте, застосування чинних принципів на практиці дозволяє з'ясувати недоліки та визначити надалі шляхи вдосконалення податкового законодавства.

Аналіз принципів податкових правовідносин як вихідних засад, їх реалізації та стабілізації у зв'язку із обмеженням певними нормативними рамками, стало можливим завдяки науковим дослідженням таких вчених як О. С. Башняк, В. П. Вишневський, О. Л. Гамалій, А. Демин, О. О. Золотар, Г. В. Іваненко, Ю. Б. Іванов, М. П. Кучерявенко, О. А. Музика-Стефанчук, О. І. Павлов, В. В. Чайка та інших.

На сьогодні залишається малодослідженим питання з'ясування змістовної наповненості поняття «принципи подат-

кових правовідносин» та співвідношення його з поняттями схожими за назвою, але різними за змістом «принципи податкового права», «принципи оподаткування», «принципи податку», «принципи податкової системи» та інші. Тому необхідним є розмежування суміжних понять «принципи податкового права», «принципи оподаткування», «принципи податку», «принципи податкової системи» та виокремлення загальних та спеціальних принципів податкових правовідносин для розробки практичних рекомендацій щодо їх реалізації та подальшого удосконалення.

Удосконалення податкової системи повинно починатися із визначення принципів оподаткування та їх доцільності та аргументованості впровадження. Принципи оподаткування утворюють основу стабільного та прогнозованого податкового законодавства, виконують функцію спрямування правозастосовної діяльності, показують вирішальний вплив на формування суспільної та професійної правосвідомості, стають показником досягнутого у державі ступеня урегульованості суспільних відносинах та впорядкованості податкових правовідносин. У момент запровадження, зміни або скасування податків та зборів законодавець зобов'язаний враховувати чинні принципи національного та міжнародного права.

Принципи (від лат. *principium* – початок, основа) – це основні засади, вихідні ідеї, що характеризуються універсальністю, загальною значущістю, вищою імперативністю й відображають суттєві положення теорії, вчення, науки, системи внутрішнього і міжнародного права, політичної, державної чи громадської організації (гуманізм, законність, справедливість, рівність громадян перед законом тощо) [109, с. 110]. Фахівці теорії права вважають, що принципи у нормах права можуть закріплюватись як безпосередньо у положеннях законодавства, так і впливати із змісту правових норм.

Вперше принципи оподаткування були визначені філософом-економістом А. Смітом, а саме: а) справедливість (загальність і рівномірність оподаткування залежно від доходу, отриманого під захистом держави); б) визначеність (термін сплати, спосіб і сума платежу мають бути точно і заздалегідь визначені

й відомі платникові); в) зручність (час і спосіб сплати податків мають бути як найзручнішими для платника); г) економія (мінімізація витрат на стягнення податків і раціоналізація системи оподаткування) [109, с. 341].

Проблематика визначення принципів податкового права є ґрунтовно дослідженою також зарубіжними науковцями, зокрема, Джудіс Фрідман (Judith Freedman) [110], Джоном Е. Джонсоном (John Avery Jones) [111] та ін. Наприклад, фахівець університету фіскальних наук Джон Е. Джонс визначає розбіжності між поняттями податкового правила та податкового принципу, вплив законодавчих змін у податковій сфері на стабільність економіки, місце судової системи у податковому регулюванні економіки [111]. У свою чергу Джудіс Фрідман виокремлює спірні питання у роботі Джона Е. Джонса та надає аргументовані корегування висунутих науковцем тверджень щодо відмінностей принципів податкового права відповідно до проведеного Фрідманом дослідження у Великобританії [110]. Дж. Фрідман також пропонує власну методичку розробки ефективної податкової системи на основі синергетичного ефекту комплексу принципів податкового права.

У подальшому принципи оподаткування проходили відповідні стадії розвитку і на сучасному етапі в українському законодавстві регламентовані ст. 4 ПК України та мають особливе значення для практичної реалізації податкових правовідносин [50]. Вони включають в себе загальність оподаткування, рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства, презумпцію правомірності рішень платника податку, фіскальну достатність, соціальну справедливість, економічність оподаткування, нейтральність оподаткування, стабільність, рівномірність та зручність сплати, єдиний підхід до встановлення податків та зборів.

Останнім часом проблема розуміння сутності принципів податкових правовідносин все більше стає самостійним напрямком юридичного аналізу у наукових дослідженнях.

Так, на думку В. П. Вишневського, під принципами оподаткування розуміють встановлені вимоги (керівні правила поведінки, засади, засадницькі основи), яким мають відповідати податки [112, с. 44].

А. Демин, вважає, що принципи податкової системи можуть бути визначені як узагальнені так і систематизовані погляди, вихідні ідеї, що лежать в основі податкової системи держави [113, с. 95].

Принципи у податковому праві, на думку М. П. Кучерявенко, охоплюють домінантне становище права, вихідні напрями, основні засади, що визначають суть всієї системи, галузі або інституту права. Крім того, в результаті правового закріплення принципи набувають загального значення, виступають свого роду орієнтиром у становленні та розвитку права. Особливо велике загально-методичне значення принципи мають для формування правозастосовчої практики [114, с. 138].

О. С. Башняк пропонує під принципами оподаткування розуміти базові ідеї, фундаментальні положення, нормативно-правові засади, які складають основний зміст податкового права, характеризуються імперативністю та визначають загальну спрямованість правового регулювання суспільних відносин, пов'язаних із оподаткуванням. Принципи оподаткування, наголошує О. С. Башняк, можуть виступати важливими орієнтирами у правотворчості та систематизації, тлумаченні та реалізації права. Так, під час прийняття, зміни чи відміни нормативних актів законодавець зобов'язаний враховувати чинні принципи національного та міжнародного права. [115, с. 163].

Як зазначає В. В. Чайка, що принципи оподаткування характеризуються більш високим рівнем стабільності порівняно з принципами податкового законодавства та принципами податкової політики, оскільки являють собою загальні вихідні засади регулювання податкових відносин, на яких базується податкове законодавство та які не можуть змінюватися разом зі змінами поточної податкової політики держави. Вченою визначено, що принципи оподаткування гарантують безперервність та послідовність нормотворчого процесу, забезпечуючи зв'язок податко-

вого законодавства та податкової політики. Особливу роль принципи оподаткування відіграють у державах з транзитивними економіками, в яких податкове законодавство характеризується, з одного боку, ґрунтовною базою нормативного матеріалу, а з іншого – великою кількістю змін та доповнень до нього [116, с. 116-117].

З огляду на різноманітність принципів оподаткування та виділення з поміж них загальних та спеціальних принципів податкових правовідносин необхідно звернути увагу на запропоновані в теорії податкового права їх класифікації та поділ за різними критеріями.

Цікавими, на нашу думку, є наукові погляди О. С. Башняк, яка виділяє загальні (міжгалузеві, галузеві) та спеціальні (інституційні) принципи оподаткування (принципи податкового права, принцип податку, принципи побудови податкової системи, принципи податкового законодавства, принципи адміністрування податків) [115, с. 9].

На погляд М. П. Кучерявенко, податковому праву властиві загальногалузеві принципи, що знаходять своє відбиття у всіх галузях права: верховенство закону, єдність, доцільність і реальність, законність тощо. Стосується спеціальних (галузевих) принципів, то одні з них знаходять своє пряме закріплення в конкретних нормах податкового закону (принципи – норми), інші набувають свого вираження в системі норм, що регулюють сплату певного виду податку або збору (принципи, які впливають із норм) [114, с. 138].

Податкова система як основний механізм державного регулювання за умови повної практичної реалізації податкових норм здатна створити умови для прискореного росту національної економіки, ефективного розвитку бізнесу та фінансової незалежності держави. При цьому важливу роль відіграє стабільність та прогнозованість норм податкового законодавства. У розрізі цього питання запорукою раціонального та збалансованого функціонування податкової системи стають базові принципи оподаткування. Але часто ототожнення конституційних принципів податкового права з принципами функціонування подат-

кової системи, податкових зобов'язань викликає спірні питання щодо цілісності податкової системи та правової природи стягнених платежів.

Як правило податкові правовідносини виникають у практичній реалізації завдань держави у сфері встановлення, зміни та справляння податків і зборів. Вони являють собою особливий правовий зв'язок між суб'єктами, коли держава в особі контролюючого органу має право вимагати від іншого учасника (платника податку) поведінки, яка передбачена податковою правовою нормою. Модель практичної реалізації податкових правових відносин базується не лише на основі принципів, які знайшли своє законодавче закріплення, але й на принципах відображення правової дійсності у свідомості людей та на фактах реальної дійсності. Основні засади податкових правовідносин виступають результатом людської діяльності та відображають закономірності суспільного життя. Саме тому, законодавчо закріплені керівні ідеї податкового законодавства не слід повністю ототожнювати у певному розумінні із принципами податкових правовідносин, які дуже часто є похідними від положень законодавства та доповнюють їх розуміння правокористувачами.

Метою правового регулювання у сфері оподаткування в Україні є створення оптимальної моделі поведінки учасників податкових правових відносин, що базується першочергово на конституційних принципах, які становлять основу розвитку принципів права, у тому числі й принципів податкових правових відносин. Так, принцип встановлення, зміни чи скасування податків законом базується на вимогах статті 92 Конституції України, яка зазначає, що виключно законами України встановлюється система оподаткування, податки і збори [100]. Податковий принцип обов'язкової сплати податків та обліку платників знаходить своє відображення у статті 67 Конституції України, кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. [100]. Принцип законності визначається як неухильне виконання вимог законів та основних підзаконних актів органами державної влади і управління, органами самоврядування, посадовими особами, громадянами та їхніми

об'єднаннями та базується на забезпеченні правопорядку при стягненні податків, а також на захисті всіх форм власності в Україні.

Так, наприклад, О. С. Башняк до конституційних засад формування принципів оподаткування відносить такі як: а) податки сплачуються (стягуються) виключно у публічних цілях; б) встановлюються єдині правові умови сплати (стягнення) податку і єдині вимоги до податкових законів, що характеризує принцип справедливого оподаткування; в) податок може встановлюватися, змінюватися або скасовуватися лише шляхом прийняття закону; г) принцип заборони зворотної сили податкового закону [117, с. 3]

З огляду на ст. 4 ПК України, принципи оподаткування – це основоположні, керівні ідеї, на яких ґрунтується податкова система держави, основні засади, відповідно до яких встановлюються та справляються податки і збори [50].

Відповідно до статті 4 ПК України, встановлено основні засади податкового законодавства України податкове законодавство України ґрунтується на таких принципах: загальність оподаткування – кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені цим Кодексом, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями цього Кодексу; рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу; невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і конт-

ролюючого органу; фіскальна достатність – встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями; соціальна справедливість – установа податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків; економічність оподаткування – установа податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування; нейтральність оподаткування – установа податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків; стабільність – зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року; рівномірність та зручність сплати – установа строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками; єдиний підхід до встановлення податків та зборів – визначення на законодавчому рівні усіх обов’язкових елементів податку [50].

Серед науковців існує думка про те, що ст. 4 ПК України містить ще чотири принципи податкового законодавства, закріплені у наступних пунктах цієї статті, а саме: загальнодержавні, місцеві податки та збори, справляння яких не передбачено ПК України, сплаті не підлягають (п. 4.2); податкові періоди та строки сплати податків та зборів установають, беручи до уваги необхідність забезпечити своєчасне надходження коштів до бюджетів, з урахуванням зручності виконання платником податкового обов’язку та зменшення витрат на адміністрування податків та зборів (п. 4.3); установа і скасування податків та зборів, а також пільг їх платникам здійснюються відповідно до ПК України Верховною Радою України, а також Верховною Радою Автономної Республіки Крим, сільськими, селищними, міськими радами та радами об’єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формуван-

ня територій громад у межах їхніх повноважень, визначених Конституцією України та законами України (п. 4.4); у разі встановлення або розширення податкових пільг такі пільги застосовуються з наступного бюджетного року (п. 4.5) [118, с. 22-23].

О. С. Башняк зазначено, що у першій редакції не чинного Закону України «Про систему оподаткування» від 25 червня 1991 р. законодавець помістив статтю, в якій було закріплено систему принципів оподаткування як фундаменту, на основі якого будується вся система оподаткування. Система принципів оподаткування була представлена такими видами принципів, як: а) стабільність; б) рівнонапруженість; в) обов'язковість; г) соціальна справедливість; д) створення діючих стимулів підвищення ефективності виробництва, економного використання ресурсів та охорони навколишнього середовища (ст. 3) [119].

На думку професора М. П. Кучерявенка, загальна система принципів оподаткування охоплює такі засади: стабільність і передбачуваність – припускає незмінність основних податкових платежів і правил стягнення податку протягом тривалого часу, а також логічність з економічної та правової сторони змін податкового законодавства; високий рівень розвитку регулюючої функції податків – з її допомогою податки виконують одну зі своїх основних функцій; гнучкість-передбачає оперативну зміну податкових платежів, способів їхнього числення, системи пільг і санкцій залежно від зміни ситуації; рівновага – забезпечує орієнтацію держави на підтримку структурної рівноваги саме за допомогою податків; рухливість – відображає відповідність податкових платежів до змін у сфері формування, переміщення бази оподаткованої чи появи нових форм податків; вираження чіткої антиінфляційної спрямованості через податкові вилучення; зручність як для платника (при внесенні податкових платежів) так і для контролюючого суб'єкта (у процесі податкового адміністрування); рівність – забезпечує обов'язок платників при рівних оцінних умовах і розмірах доходів; стимулювання – формування економічних і правових інтересів у здійсненні визначеної діяльності й одержанні більш високих доходів; економічність – співвідносить витрати на збір податків (утримання апарату, роз-

роблення документації тощо) і доходи від збору податкових надходжень. Дане правило нині є також однією з нормативно-закріплених засад оподаткування; рівномірність охоплення – передбачає раціональне виділення у об’єкта обкладання різних елементів вартості чи видів діяльності, а не зосередження податкового тягаря винятково на одній якій-небудь їхній частині [39, с. 40–41].

Слід звернути увагу і на думку С. Г. Пепеляєва, який виокремлює в окрему групу принципи оподаткування як основні конституційні принципи оподаткування податків та зборів. Вчений до їх складу зараховує принципи, яких або відображено в Конституції, або взято з практики Конституційного суду щодо питань оподаткування. Так, науковець називає: принцип єдності податкової політики, який розвиває одну з основ конституційного ладу держави – принцип єдності економічного простору; принцип тлумачення законодавства про податки та збори на користь платника податків; принцип однократності оподаткування застосовується лише у стандартах системи податків, тоді як основний принцип єдності податкової політики підлягає обліку і при встановленні конкретних податків, і при вирішенні питання про компетенцію органів влади та управління різних рівнів, і при установі податкових органів; принцип податкової відповідальності; принципи ведення податкового обліку; принцип публічної мети справляння податків і зборів (податки встановлюються для забезпечення платоспроможності суб’єктів публічної влади і повинні бути суспільно оплатними; держава не може мати потреби, відмінні від потреб суспільства, і витратити податкові надходження на інші цілі; принцип публічної мети передбачає пошук балансу інтересів платника податків і суспільства); принцип пріоритету фінансової мети справляння податків і зборів (податок встановлюється з метою отримання доходу, а не з метою примусу до певної дії; регулююча функція податку не може взяти гору над фіскальною); принцип встановлення, зміни або скасування податків і зборів законами (з точки зору розмежування компетенції між органами державної влади встановлення податків не

може бути інакше, ніж актом представницького органу; цей принцип розвиває більш загальний принцип поділу влади; затвердження податків законом служить також інструментом встановлення безумовного обов'язку платників податків сплачувати податки, обмеження особистого розсуду); принцип встановлення податків і зборів в належній процедурі (цей принцип обмежує пряме і непряме делегування повноважень щодо встановлення податків); принцип єдності системи податків [120, с. 100–117].

Принципи податкового законодавства створюють основний напрям для конкретизації змісту загального правила у відповідних податкових правових нормах. Тобто, можна стверджувати, що податкові правові відносини, які регулюються певними правилами поведінки їх учасників з урахуванням динаміки суспільних процесів в Україні, мають особливі вихідні положення, метою яких є ефективне наповнення публічних грошових фондів.

Основними базовими напрямами реалізації податкових правовідносин, які містяться у конкретних податкових правових нормах і потребують законодавчого визначення у якості спеціальних принципів, на нашу думку, є: відповідальність держави за формування та реалізацію політики у податковій сфері та відповідальність за виконання прийнятих зобов'язань учасників податкових правовідносин. Ці спеціальні принципи гармонійно поєднуються і забезпечують основні напрямки державотворення в Україні.

На думку О. Л. Гамалій, взаємна відповідальність громадянина і держави має ґрунтуватися на первинності прав людини та громадянина. Якщо держава починає створювати штучні, необґрунтовані правові приписи, які обмежують права і свободи людини і громадянина з метою задоволення потреб правлячої або більш заможної групи, то така держава не може називатися правовою і демократичною [121, с. 29–30].

До податкової правосуб'єктності держави, передусім, відноситься формування податкової політики, що має на меті забезпечити економічне зростання країни. Загальна стратегія по-

даткової політики повинна забезпечувати функціонування системи оподаткування, яка б створювала умови для накопичення та оновлення капіталів суб'єктів господарювання. Відповідно прагнення українського законодавця збільшити дохідну частину бюджету завжди повинно враховувати комфортність функціонування бізнесу з урахуванням показників податкового тиску на підприємців, адже і держава, і платники податків несуть солідарну відповідальність за фінансовий стан українського суспільства, і повинні збалансовувати свої економічні інтереси. Податкова система правової держави покликана стимулювати розвиток пріоритетних галузей економіки. Так, наприклад, запровадження в Україні спрощених систем оподаткування в якості потужних альтернатив загальній системі оподаткування, обліку та звітності надає переваги у прозорому, зрозумілому, спрощеному веденні податкового обліку, автоматично знижує витратну частину результатів фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємництва. На думку Г. В. Іваненко, правова держава – це держава, у житті якої панують закони, що закріплюють основні права людини, виражають волю більшості чи всього населення країни, роблячи акцент на основних загальнолюдських цінностях й ідеалах, держава, в якій передбачена відповідальність не тільки особистості, але і самої держави, де громадянам притаманний високий рівень правової культури [122, с. 7].

Потрібно зазначити, що ідейні засади відповідальності платників податків перед державою чітко визначені у ПК України і включають в себе види відповідальності, загальні умови притягнення до фінансової відповідальності, види правопорушень та розміри штрафних санкцій, розрахунки пені за простроченими податковими зобов'язаннями тощо. Що стосується відповідальності держави перед платниками податків, то даний принцип доволі розпливчато регламентується окремими статтями ПК України. Так, п. 21.3 ст. 21 ПК України визначає, що шкода, завдана неправомірними діями посадових осіб контролюючих органів, підлягає відшкодуванню за рахунок коштів державного бюджету, передбачених таким контролюючим органом. Пунктом 200.23 ст. 200 ПК України регламентовано, що на

суму заборгованості бюджету з відшкодування податку на додану вартість, нараховується пеня на рівні 120 відсотків облікової ставки Національного банку України [50].

Актуальності набуває також спеціальний принцип свободи відкритої інформації, що виступає певним станом природного права людини. Слушною вважаємо думку О. О. Золотар, що одним із принципів природного права є домінування суб'єктивного права над об'єктивним, а це означає, що права людини визначають права влади, а не навпаки [123, с. 15].

Громадянське суспільство в сучасному розумінні активно перетворюється в інформаційне суспільство. Тому адекватність нормативно-правового закріплення принципів податкових правових відносин виступає і критерієм повноти формування інформаційного суспільства. Податкова інформація може класифікуватись як відкрита інформація; службова податкова інформація; податкова таємниця. Два останніх виду інформації можливо віднести до інформації з обмеженим доступом.

На нашу думку, весь процес діяльності ДФС України повинен бути відкритим для громадського вивчення. Найбільш ефективним шляхом реалізації цього, зрозуміло, є публікація інформації, яка становить суспільний інтерес, широке її оприлюднення. Це сприяє мінімізації корупційних ризиків, забезпечує свободу інформації стосовно окремих аспектів реалізації фіскальних повноважень. Відкритість діяльності органів державної влади офіційно запроваджена згідно Указу Президента України «Про додаткові заходи щодо забезпечення відкритості у діяльності органів державної влади» від 1 серпня 2002 року № 683/2002 [124]. З цією метою постійно функціонують та оновлюються офіційні веб-сайти як на рівні центрального апарату ДФС України, так і її територіальних підрозділів. Вони містять більше сорока електронних сервісів, що надають змогу платникам податків реально спостерігати процеси перетворення фіскальної служби з карального органу на сервісну службу. Так, сервіс «Електронний кабінет платника» надає можливість не лише отримати інформацію з реєстрів платників податку на додану вартість, єдиного податку, бланки звітності тощо, а й листувати-

ся з органом ДФС України в електронному вигляді. На таких веб-сайтах міститься інформація про результати роботи ДФС України, роз'яснення чинного податкового законодавства України, які акумульовані в Єдиній базі податкових знань тощо.

Враховуючи те, що податковим правовим відносинам притаманна інтерактивність із метою досягнення суспільнокорисного результату, особливої актуальності при їх реалізації набуває спеціальний принцип конструктивності та ефективної взаємодії. Сутність такого принципу становить інформаційний обмін як специфічна форма взаємозв'язку платників податків та держави. Правове регулювання забезпечення активної взаємодії виступає основою дотримання інформаційних прав та свобод. На думку О. І. Павлова, головна роль інформаційно-аналітичної діяльності полягає у забезпеченні високого наукового рівня розробки та прийняття управлінського рішення та супроводженні управлінської діяльності на стадії його впровадження [125, с. 25]. ДФС України на законодавчому рівні має не лише право на отримання інформації, але й обов'язок щодо її отримання задля належного виконання своїх функцій та об'єктивного, неупередженого прийняття управлінських рішень.

Так, згідно постанови Кабінету Міністрів України «Деякі питання реалізації принципу «єдиного вікна» під час здійснення митного, санітарно-епідеміологічного, ветеринарно-санітарного, фіто-санітарного, екологічного, радіологічного та інших видів державного контролю» впроваджено систему інформаційного обміну між митницями ДФС, іншими державними органами та підприємствами за принципами «єдиного вікна» з використанням електронних засобів передачі інформації [126]. Система являє собою єдину електронну базу даних, яка дозволяє різним службам контролю і митницям ДФС в автоматичному режимі обмінюватись інформацією про вантаж, який проходить через кордон України, та про результати його державного контролю, у випадку здійснення електронного декларування.

Статтею 77 глави 8 ПК України регламентовано порядок проведення документальних планових перевірок. На етапах здійснення до перевіркового аналізу відбору платників податків

щодо включення до плану-графіку перевірок, використовується вся наявна інформація електронних аналітично-інформаційних баз даних фіскальних органів, яка впливає на визначення ступеню ризиків ухилення від оподаткування конкретного платника податків [50]. Наповнення таких інформаційно-аналітичних баз даних здійснюється шляхом інформаційного обміну як з іншими державними органами України та інших держав, так і з платниками податків, які подають податкову звітність у законодавчо встановлені терміни та декларують показники результатів фінансово-господарської діяльності за певний проміжок часу. Результатом використання інформації являється прийняття на її основі обґрунтованих управлінських рішень. За результатами перевірки у випадку виявлення порушень податкового та митного законодавства складається акт та виноситься повідомлення-рішення з вимогою сплатити відповідну суму податку.

На міжнародному рівні порядок обміну інформацією про сплату всіх видів податків між компетентними органами держав-учасниць регламентовано Конвенцією про взаємну адміністративну допомогу в податковій сфері 1988 року, Страсбург [127]. Договором також передбачено проведення податкових перевірок за кордоном, одночасні інспекції та надання допомоги зі стягнення. Для України, яка долучилася до конвенції 2004 року, вона набула чинності в 2009-го року. Конвенція є дійсно глобальним інструментом налагодження дієвого автоматичного обміну податковою інформацією між країнами світу з метою міжнародної боротьби із правопорушеннями у податковій сфері.

Процеси модернізації ДФС України підкреслили актуальність спеціального принципу законності адміністрування податків і зборів, сутність якого полягає у тому, що адміністрування податків і зборів має здійснюватися на підставі та відповідно до вимог чинного податкового законодавства України. На думку Ю. Б. Іванова, метою адміністрування є забезпечення погашення податкових зобов'язань платником шляхом оптимального втручання в їхню господарську діяльність через застосування законодавчо встановлених механізмів і процедур [128, с. 186]. Ме-

ханізми податкового адміністрування включають в себе облік платників, інформаційно-аналітичне забезпечення процесів оподаткування, надання податкових консультацій, прогнозування та планування надходжень до бюджетів усіх рівнів, податковий контроль та інше. Вони повинні підтримувати високу результативність діючої податкової системи за рахунок якісних адміністративних процедур, прозорості, професійної правосвідомості працівників фіскальних органів, стають надійним показником урегульованості податкових правових відносин.

Таким чином, податкові правовідносини ґрунтуються на певних принципах, тобто вихідних засадах, які зумовлюють поведінку суб'єктів податкових правовідносин. Теоретичний аналіз змісту принципів оподаткування та правовий аналіз принципів податкового законодавства дає підстави стверджувати, що принципи оподаткування утворюють основу податкового законодавства, виконують функцію вимог правотворення та правозастосування, а також є показником досягнутого рівня урегульованості податкових правовідносин. Натомість, принципи побудови податкових правовідносин не можуть суперечити конституційним принципам та принципам чинного податкового законодавства.

Проаналізовано класифікацію принципів, на яких базується та функціонує система податкових правовідносин та запропоновано удосконалення їх змісту за різними критеріями поділу: 1) за джерелом походження – передбачені законодавством, визначені правовою доктриною та зумовлені податковою практикою; 2) за змістом – принципи побудови та функціонування системи податкових правовідносин, принципи оподаткування, принципи визначені податковим законодавством та конституційні принципи.

На підставі досліджених нами теоретичних засадах та існуючих положеннях законодавства, з метою підкреслити практичну значимість принципів функціонування системи податкових правовідносин, пропонуємо виділити такі із них, на яких ґрунтується саме система податкових правовідносин: 1) принципи податкових правовідносин є похідними від вимог

податкового законодавства та поліпшують розуміння їх правозастосування; 2) реалізація податкових правовідносин базується не лише на основі принципів, які знайшли своє законодавче закріплення, але й на принципах відображення правової дійсності у свідомості людей та фактах реальної дійсності; 3) активний розвиток громадянського суспільства та демократичних традицій з метою входження в глобальне інформаційне середовище на основі дотримання прав людини, зокрема, права на вільний доступ до інформації та обов'язку розкриття інформації з боку податкових органів, створює умови, коли поряд з основними ідеями податкових правовідносин, що становлять вектор розвитку податкового законодавства, існують спеціальні принципи, які гармонізують взаємовідносини між платниками податків та державою. До спеціальних принципів податкових правовідносин, які забезпечують баланс публічних та приватних інтересів учасників податкових правовідносин, належать: – принцип відповідальності держави за формування та реалізацію політики у податковій сфері; – принцип відповідальності за виконання прийнятих зобов'язань; – принцип свободи відкритої інформації; – принцип конструктивності та ефективної взаємодії; – принцип законності адміністрування податків і зборів; 4) процеси демократично-соціального підходу до розуміння сутності податкових правових відносин потребують законодавчого закріплення посилення відповідальності держави перед платниками податків за завдані збитки внаслідок неправомірних дій чи бездіяльності, зокрема, шляхом постійного моніторингу якості контрольно-перевірочної роботи, що оцінюється за результатами оскарження платниками податків рішень контролюючого органу, кількості скарг платників податків на роботу податкових органів, роз'яснень чинного податкового законодавства та судової практики [130, с. 213].

Отже, реалізація запропонованої нами класифікації принципів функціонування системи податкових правовідносин, на яких вона базується, дасть змогу оптимально поєднувати інтереси всіх суб'єктів податкових правовідносин, забезпечуючи ба-

ланс між публічними інтересами держави та приватними інтересами платників податків.

Висновки до розділу 1

Наукові позиції у вказаній проблематиці умовно розділено на такі групи: 1) дослідження загальнотеоретичного характеру – поняття суспільних відносин, правовідношення, правовідносин, системи та структури правовідносин, елементів правовідносин, фінансових та податкових відносин, зокрема, в таких галузях правової науки, як теорія держави і права, конституційне та адміністративне право; 2) дослідження, які проводилися до моменту прийняття податкового законодавства, в яких висловлювалися погляди щодо податкових відносин як різновиду фінансових правовідносин, однак, призначення котрих полягає в забезпеченні формування централізованих та децентралізованих публічних фондів грошових коштів з подальшим їх розподілом і спрямуванням на фінансування публічних потреб, тобто відносини із побудови національної податкової системи; 3) наукові праці, предметом вивчення яких стало сучасне та самостійне як галузь правової науки, податкове право України з прийняттям у 2010 році Податкового кодексу України.

Доведено, що відсутність теоретичних досліджень стосовно запровадження в Україні європейської моделі податкової системи створюють проблеми як імплементації норм європейського законодавства, так і в застосуванні норм вітчизняного законодавства при врегулюванні податкових правовідносин. Здійснення у науковій праці аналізу теоретичних засад визначення сутності податкових правовідносин в сучасних умовах запровадження в Україні європейської моделі податкової системи, а також вироблення єдиного науково-теоретичного підходу щодо розуміння юридичної природи податкових правовідносин позитивно вплине на удосконалення національного податкового законодавства.

Для уточнення визначення у сучасному розумінні податкових правовідносин, виникла необхідність вивчити наукові позиції щодо окреслення ознак податкових правовідносин та розк-

рито їх сутність, що дало змогу охарактеризувати податкові правовідносини з точки зору економічного, фінансового і правового змісту та запропонувати удосконалену авторську дефініцію поняття «податкові правовідносини».

Удосконалиено дефініцію поняття «податкові правовідносини» як правових відносин, які виникають, змінюються та припиняються на підставах, визначених законом або договором, між суб'єктами податкового права щодо реалізації своїх прав, обов'язків та законних інтересів, обмежених публічними інтересами, щодо встановлення, зміни та припинення дії податків і зборів, їх обчислення та сплати, реєстрації й обліку податків і зборів, подання податкової звітності, здійснення податкового контролю, притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства, а також оскарження рішень, дій та бездіяльності посадових осіб контролюючих органів.

Визначено, що недостатньо уваги у науці фінансового права приділено дослідженню поняття «податкове правовідношення», яке розглядається у широкому значенні – як врегульоване нормами податкового права правовідношення (правовий зв'язок), яке виникає у зв'язку з реалізацією суб'єктами податкового права суб'єктивних прав та обов'язків, та у вузькому значенні – як врегульоване нормами податкового права правовідношення, яке виникає, змінюється та припиняється на підставі юридичних фактів та з виконанням податкового обов'язку.

Встановлено, що податкові правовідносини, будучи різновидом фінансових правовідносин, має з ним спільні ознаки, які характеризують юридичну природу джерела його походження та розкривають сутність, об'єкт, предмет та суб'єктний склад правовідносин. Податкові правовідносини виступають юридичною формою вираження та закріплення взаємовідносин й зумовлене рухом коштів у вигляді податків і зборів до державних та місцевих бюджетів, наділене публічним, владно-примусовим, майновим та грошовим характером, виникає, змінюється та припиняється на підставі закону або договору.

Здійснено аналіз концептуальних засад становлення податкових правовідносин та правової доктрини податкового права як

частини фінансового права України, на підставі якого встановлено, що за своєю юридичною природою, сутністю та значенням податкові правовідносини можна охарактеризувати як складні, організаційно-майнові, комплексні, соціально значущі та наділені характерними ознаками суспільні відносини.

Проаналізовано особливі ознаки податкових правовідносин, які виражають характерну природу податкових правовідносин та необхідно враховувати при визначенні поняття «податкові правовідносини» з позиції податкового права, на нашу думку, до них належать: 1) мета правовідносин – спрямованість на забезпечення задоволення публічних інтересів з метою виконання завдань і функцій держави та органів місцевого самоврядування; 2) комплекс відповідного правового забезпечення податкових правовідносин; 3) суб'єктний склад визначений податковим законодавством, який наділений відповідними суб'єктивними правами та обов'язками; 4) характерна систематизація та види податкових правовідносин; 5) чітко визначений об'єкт та предмет податкових правовідносин; 6) індивідуальний зміст податкового зобов'язання; 7) загальні та спеціальні принципи, на яких будуються податкові правовідносини; 8) організаційно-майновий характер правовідносин; 9) передбачена відповідальність за порушення податкового законодавства; 10) наявність економічного, політичного та міжнародного впливу на динаміку податкових правовідносин, які призводять до постійних змін податкового законодавства України.

Наголошено, що практичне значення класифікації полягає у виявленні певних складових податкових правовідносин, які недостатньо врегульовані нормами податкового права, що дало змогу виробити пропозиції щодо вдосконалення податкового законодавства на основі дослідження видових ознак податкових правовідносин. Досліджено різні класифікації науковців, а саме: – за предметом правовідносин, – за суб'єктивним складом, – за змістом правових норм, – за функціями правових норм, – за часом дії тощо.

Запропонована наукова диференціація податкових правовідносин не відображає особливості певних видів податкових

правовідносин, тому запропоновано удосконалити класифікацію податкових правовідносин, яка охоплює більш повну характеристику податкових правовідносин, іншими критеріями, зокрема: за особливостями об'єкта податкових правовідносин, за формою податкового адміністрування, за обсягом повноважень суб'єктів податкових правовідносин, за підставами виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин, за соціально-економічним значенням, за стадіями оподаткування. Таким чином, узагальнюючи існуючі наукові класифікації податкових правовідносин, нами удосконалено теоретично-правову класифікацію податкових правовідносин в Україні за такими критеріями поділу: 1) за змістом правових норм – матеріальні та процесуальні; 2) за характером правовідносин – регулятивні, організаційні, процедурні, облікові, реєстраційні, попереджувальні, контролюючі; 3) за суб'єктним складом – активні та пасивні; 4) за структурою податкових правовідносин – прості та складні; 5) за функціональним призначенням – загально-регулятивні, індивідуально-регулятивні, комплексні, змішані та охоронні; 6) за характером міжсуб'єктних правових зв'язків – абсолютно визначені та відносно визначені; 7) за підставою виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин – на підставі податкової норми, на підставі юридичного факту, на підставі виникнення податкової правосуб'єктності та набуття матеріальних активів; 8) в залежності від об'єкта правовідносин – основні та похідні; 10) в залежності від змісту правовідносини – загальні та спеціальні; 11) в залежності від правового зв'язку – майнові відносини, організаційні відносини, відносини з податкового адміністрування; 12) в залежності від підстави виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин: – на підставі податкової норми; – на підставі юридичного факту; – на підставі виникнення податкової правосуб'єктності та – на підставі набуття матеріальних активів; 13) в залежності від змісту податкових процедур: – реєстрація й облік платників податків та об'єктів оподаткування; – проведення податкових перевірок і прийняття рішень; – консультування та обслуговування платників податків; – аналіз даних податкового обліку та податкової звітності; –

огляд приміщень, де можуть знаходитись об'єкти оподаткування; – вирішення податкових спорів; – взаємодія платників податків з податковими консультантами та радниками; 14) в залежності від характеру повноважень органів державної влади та місцевого самоврядування: – щодо встановлення, зміни та скасування податків і зборів; – щодо запровадження податків; – щодо визначення, обчислення та справляння податків; – щодо здійснення податкового контролю; – щодо оскарження актів податкових органів, дії або бездіяльність їх посадових осіб; – щодо притягнення до відповідальності за вчинення податкового правопорушення; 15) в залежності від обсягу повноважень суб'єктів податкових правовідносин: – зобов'язуючі; – забороняючі; – уповноважуючі та – представницькі.

З огляду на аналіз положень податкового законодавства, в залежності від діяльності суб'єктів правовідносин, можна виокремити такі етапи виникнення податкових правовідносин: – встановлення податків і зборів; – запровадження податків і зборів; – справляння податків і зборів; – зміна та скасування податків і зборів; – адміністрування податків і зборів; – здійснення податкового контролю; – оскарження рішень та постанов посадових осіб податкових органів, їх дії та бездіяльності; – притягнення до відповідальності за вчинення податкового правопорушення.

Обґрунтовано доцільність визначення поняття «форма податкових правовідносин», яка є новою дефініцією для теорії та науки податкового права як частини фінансового права, оскільки відіграє важливу роль для побудови ефективної взаємодії між суб'єктами податкових правовідносин. Отже, під формою податкових правовідносин пропонується розуміти порядок, побудову та структуру правових зв'язків між суб'єктами податкових правовідносин.

До форм податкових правовідносин пропонуємо віднести просту та складну, які залежать від структури та складності побудови взаємозв'язків між суб'єктами податкових правовідносин. Проста форма податкових правовідносин характеризується тим, що в них відбувається виникнення та реалізація спеціаль-

ного обов'язку лише в однієї сторони правовідношення, наприклад, лише у платника податку або лише у податкового агента, або лише у контролюючого органу, або у держави (встановлення та скасування податків і зборів, внесення змін до податкової системи шляхом прийняття відповідних нормативно-правових актів). Складна форма податкових правовідносин характеризується, тим, що відбувається взаємозалежне виникнення та реалізація суб'єктивних обов'язків у обох сторін правовідношення як у платника податку, так і у контролюючого органу або як у держави, так і у платника податку.

До простої форми податкових правовідносин можна віднести правовідносин із виконання податкового обов'язку щодо справляння податку і збору, утримання податковим агентом доходу платника податку для виконання податкового обов'язку зі сплати податку, подання електронної податкової звітності, заповнення платником податків електронної декларації, реєстрація платника податку тощо. До складної форми податкових правовідносин можна віднести всі податкові процедури адміністрування податків і зборів, а саме облік платників податків, порушення платником податків податкового законодавства, виникнення податкового спору, застосування заходів забезпечення виконання податкового зобов'язання тощо.

Податкові правовідносини ґрунтуються на певних принципах, тобто вихідних засадах, які зумовлюють поведінку суб'єктів податкових правовідносин. Теоретичний аналіз змісту принципів оподаткування та правовий аналіз принципів податкового законодавства дає підстави стверджувати, що принципи оподаткування утворюють основу податкового законодавства, виконують функцію вимог правотворення та правозастосування, а також є показником досягнутого рівня урегульованості податкових правовідносин. Натомість, принципи побудови податкових правовідносин не можуть суперечити конституційним принципам та принципам податкового законодавства.

Досліджено класифікацію принципів, на яких базується та функціонує система податкових правовідносин, запропоновано удосконалення їх змісту за різними критеріями поділу: 1) за

джерелом походження – передбачені законодавством, визначені правовою доктриною та зумовлені податковою практикою; 2) за змістом – принципи побудови та функціонування системи податкових правовідносин, принципи оподаткування, принципи визначені податковим законодавством та конституційні принципи.

До принципів функціонування системи податкових правовідносин, пропонуємо віднести: 1) принципи податкових правовідносин є похідними від вимог податкового законодавства та поліпшують розуміння їх правозастосування; 2) реалізація податкових правовідносин базується не лише на основі принципів, які знайшли своє законодавче закріплення, але й на принципах відображення правової дійсності у свідомості людей та фактах реальної дійсності; 3) активний розвиток громадянського суспільства та демократичних традицій з метою входження в глобальне інформаційне середовище на основі дотримання прав людини, зокрема, права на вільний доступ до інформації та обов'язку розкриття інформації з боку податкових органів, створює умови, коли поряд з основними ідеями податкових правовідносин, що становлять вектор розвитку податкового законодавства, існують спеціальні принципи, які гармонізують взаємовідносини між платниками податків та державою. До спеціальних принципів податкових правовідносин, які забезпечують баланс публічних та приватних інтересів учасників податкових правовідносин, належать: – принцип відповідальності держави за формування та реалізацію політики у податковій сфері; – принцип відповідальності за виконання прийнятих зобов'язань; – принцип свободи відкритої інформації; – принцип конструктивності та ефективної взаємодії; – принцип законності адміністрування податків і зборів; 4) процеси демократично-соціального підходу до розуміння сутності податкових правових відносин потребують законодавчого закріплення посилення відповідальності держави перед платниками податків за завдані збитки внаслідок неправомірних дій чи бездіяльності, зокрема, шляхом постійного моніторингу якості контрольно-перевірочної роботи, що оцінюється за результатами оскарження платниками податків рішень контролюючого органу, кількості скарг платни-

ків податків на роботу податкових органів, роз'яснень чинного податкового законодавства та судової практики. Таким чином, реалізація запропонованої нами класифікації принципів функціонування системи податкових правовідносин, на яких вона базується, дасть змогу оптимально поєднувати інтереси всіх суб'єктів податкових правовідносин, забезпечуючи баланс між публічними інтересами держави та приватними інтересами платників податків.

Розділ 2

ПРАВОВІ ЗАСАДИ ВИНИКНЕННЯ, ЗМІНИ ТА ПРИПИНЕННЯ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН

2.1 Підстави виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин

Життєвий цикл правових відносин у податковій сфері пов'язаний з процесами їх виникнення, реалізації, зміни та припинення. В незалежності від проміжку часу, який існує між етапами динаміки цих правовідносин, вони є фактичними підставами їх розвитку та трансформації, обумовлюють рух коштів у вигляді податків і зборів від платника податків до бюджетів усіх рівнів.

Загальні положення щодо виникнення, зміни та припинення податкових відносин закріплені в статті 67 Конституції України, згідно якої, кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [100]. Обов'язок по сплаті податків і зборів, закріплений цією статтею Конституції, деталізується податковим законодавством. Треба врахувати, що конституційне закріплення визначає саме обов'язок сплачувати податки і збори. Тобто, податкове законодавство уточнює імперативний вплив своєчасної сплати податків та зборів у повному обсязі відповідно до податкового обов'язку. Ця норма має відсильний характер до ПК України.

Передусім, згідно ст. 4 ПК України, загальність оподаткування визначається тим, що кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені цим кодексом, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями ПК України [50]. Податковий обов'язок виникає у платників щодо

тих податків і зборів (обов'язкових платежів), які є учасниками податкових правовідносин.

Для з'ясування правових підстав виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин доцільно розкрити положення норм податкового законодавства, у яких питанням правових підстав виникнення податкових правовідносин та виникнення податкового зобов'язання, зокрема, присвячено ст. ст. 36, 37 ПК України. Так, ст. 36 ПК України, визначає поняття податкового обов'язку, як обов'язку платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені цим Кодексом, законами з питань митної справи [50]. Таким чином, можна говорити про те, що податкові правовідносини виникають із податкового обов'язку обчислення, декларування і сплати суми податку.

Стаття 37 ПК України визначає підстави виникнення, зміни та припинення податкового обов'язку [50]. При цьому, підставами для виникнення, зміни та припинення податкового обов'язку є виключно порядок та умови визначені у нормах податкового і митного законодавства. Пункт 37.2. ст. 37 ПК України [50] наголошує на тому, що такий обов'язок виникає з моменту настання обставин, з якими податкове та митне законодавство пов'язують сплату податку, тобто наявності відповідних, фактичних умов за яких, даний податок має бути сплачений. Вони приводять в рух податково-правову норму, сприяють її реалізації в правовідносинах, перетворюють суб'єктів податкового права в суб'єктів податкових правовідносин. Це обставини, які сприяють переходу від загальної моделі поведінки, встановленої в податковій нормі, до певної поведінки точно визначених суб'єктів податкових правовідносин. Саме фактичні обставини є підставою для виникнення податкового обов'язку, визначення його розміру.

При аналізі положень вищезазначеної статті, слід зазначити, що в її змісті чітко не визначено правові підстави виникнення податкових правовідносин, зазначається лише, те, що підстави для виникнення, зміни та припинення, порядок і умови виконання податкового обов'язку встановлюються ПК України або

законами з питань митної справи. Тобто, законодавець обумовлює виникнення лише зобов'язальних правовідносин, які виникають у платника податку з моменту настання обставин, з якими ПК України та закони з питань митної справи пов'язує сплату ним податку. Під «обставинами» законодавець передбачає певний юридичний факт, який породжує зобов'язальні правовідносини. Разом із тим, юридичний факт законодавець характеризує його пов'язуючи зі сплатою податку платником, хоча сплата податку неможлива без виникнення правовідносин зобов'язання. Таке формулювання створює за змістом замкнуте коло, в якому виникнення обставин пов'язується зі сплатою податку, а сплата податку, у свою чергу, неможлива без виникнення зазначених обставин. З метою усунення неоднозначності тлумачення правових підстав виникнення податкового обов'язку, на нашу думку, у статті 37 ПК України слід передбачити положення з переліком конкретних обставин (юридичних фактів), з якими пов'язується виникнення податкового обов'язку, або ж визначити умови, за яких таке зобов'язання виникає, наприклад, таку умову як поява у платника об'єкта оподаткування.

З огляду на вищезазначене, вважаємо за доцільне, що з'ясування передумов та правових наслідків виникнення відносин податкового зобов'язання повинне, включати аналіз можливих правових підстав виникнення відносин із позицій загальної теорії права, інших галузевих правових наук та положень чинного вітчизняного законодавства.

Найбільш точно підстави виникнення правовідносин описав Г. Ф. Шершеневич, на його думку, «виникнення юридичного відношення спостерігається тоді, коли вперше з приводу даного інтересу встановлюються право і обов'язок між особами. Таке виникнення може відбутися за згодою пасивних суб'єктів або без їх згоди» [131, с. 84]. Цілком підтримуємо його позицію, оскільки сутністю будь-яких правовідносин є взаємні права та обов'язки їх учасників, жодні правовідносини не існують, поки ці права та обов'язки не виникнуть. Відповідно, реалізація прав та обов'язків суб'єктів правовідносин можлива лише шляхом вступу цих суб'єктів у певні відносини між собою та їх волеви-

явлення. Останні при цьому повинні бути врегульовані нормою права, тобто існувати у вигляді правовідносин. Проте, відомі випадки, коли виникнення правовідносин обумовлене положеннями законодавства, але не пов'язане з волевиявленням суб'єктів і спричиняє виникнення їх прав та обов'язків, наприклад, подія як юридичний факт, який тягне за собою настання певних правових наслідків та виникнення правовідносин між суб'єктами.

Аналізуючи питання виникнення податкових правовідносин, то, наприклад, М. П. Кучерявенко зазначав, що положення норм податкового закону не адресовані безпосередньо чітко визначеній особі, бо вони встановлюють лише типові податкові ознаки, на підставі яких виникають певні податкові правовідносини. Для виникнення певних податкових правовідносин необхідна індивідуалізація приписів загальної норми, видання нормативного або індивідуального акта [39, С. 480-481.]. На його думку, податкові правові відносини виникають, змінюються, припиняються і реалізуються на підставі певного комплексу різних за змістом взаємозалежних юридичних явищ, взаємодія яких припускає розвиток правовідносин [88, с. 18-19]. В цілому погоджуємось із позицією науковця, оскільки такий механізм більш характерний для податкових правовідносин.

При аналізі цього питання щодо фінансових правовідносин в цілому, Ю. А. Ровинський наголошував, що останні виникають у зв'язку із прийняттям закону, який встановлює лише типові ознаки цих правовідносин. Виникнення конкретного правовідношення, на думку вченого, вимагає видання на основі закону індивідуальних фінансових актів. Таким чином, на його думку, загальна норма закону чітко визначається в ряді загальних й індивідуальних фінансових та фінансово-планових актів, виданих на основі та на виконання закону, забезпечуючи виникнення фінансових правовідносин у зв'язку з законом і в точній відповідності з установленими їм нормами, які відображають реальні господарські та фінансові зв'язки [47, с. 160.]. Такий підхід зрозумілий та цілком аргументований у контексті фінансово-правового регулювання фінансових правовідносин.

Схожий підхід щодо податкових правовідносин, які врегульовані нормами податкового права, висловлює Р. А. Сидорук, тобто вони виникають, змінюються або припиняються лише на основі правових норм, які знаходять своє вираження в нормах податкового законодавства [132, с. 147].

На думку С. В. Пархоменко-Цироцианц, виникнення, зміна і припинення податкових правовідносин по податку з доходів фізичних осіб пов'язується з юридичними фактами – конкретними життєвими обставинами, визначеними податковим законодавством, які зумовлюють настання правових наслідків [133, с. 13].

Такі науковці-правники, як О. П. Гетманець та О. М. Шуміло вважають, що значення юридичних фактів як елемента податкових правовідносин полягає в тому, що вони є підставою виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин. До них, зокрема, належать факти реальної дійсності, факти, передбачені нормами податкового права, інші факти, які тягнуть певні юридичні наслідки [134, с. 22].

Отже, як бачимо, в доктрині податкового права єдиного уніфікованого підходу до окреслення правових підстав виникнення податкових правовідносин немає. Однак, загальноприйнятою у наукових працях є позиція, відповідно до якої необхідною передумовою виникнення будь-яких правовідносин є наявність трьох факторів: 1) правосуб'єктності їх учасників, 2) норми права та 3) юридичного факту. Так, С. С. Алексєєв, наприклад, із цього приводу свого часу зазначав наступне: «тільки за винятком самої правосуб'єктності всі інші правовідносини складаються в результаті взаємодії трьох передумов – норми права, правосуб'єктності, юридичного факту (чи кількох фактів). Юридичні норми разом із правосуб'єктністю (та іншими загальними суб'єктивними правами й обов'язками) утворюють ту загальну базу, на якій за допомогою юридичних фактів відбувається рух певних (абсолютних і відносних) правовідносин, їх виникнення, зміна, припинення» [10, с. 343-344.]. Підтримуємо наукову позицію С. С. Алексєєва, яку підкріпимо аналізом схожих позицій вчених науки фінансового та податкового права та

розмежуємо зазначені правові підстави за їх сутністю та значенням для податкових правовідносин.

Наука та практика податкового права активно вказує на взаємозалежність правового регулювання та його практичної реалізації, – це доводить взаємозалежність виникнення податкових правовідносин тільки на підставі норм законодавства, тобто податкові правовідносини можуть виникати та існувати лише на підставі чинних положень законодавства та бути ним обумовлені й визначені.

Так, на думку Ю. В. Пришви, котра пояснює зміст статті 37 ПК України наступним чином, що підстави виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин встановлюються тільки нормами податкового законодавства та законами з питань митної справи. Тобто, податкові правовідносини, а саме, податковий обов'язок, не можуть виникнути з підстав, які не передбачено ПК України, а передбачено лише, наприклад, в постановах Кабінету Міністрів України чи в актах Державної фіскальної служби України [135, с. 27].

На думку А. І. Теремецького, оскільки податкові правовідносини виникають на підставі норм податкового права, тому структура податкових правовідносин є предметом дослідження науки податкового права і врегульована саме податковим законодавством [136, с. 176]. Тобто науковець підтверджує позицію законодавця, що податкові відносини можуть виникати лише на підставі норм податкового права та бути чітко визначені законодавством.

В. В. Чайка вважає, що виходячи з теорії держави та права, Конституція України безумовно є основним регулятором податкових відносин і джерелом податкового права; містить загальні правила, що застосовуються в податкових правовідносинах, і дія її норм має податково-правову спрямованість; її норми мають установчий характер і саме встановлення обов'язку сплачувати податки і збори є підставою виникнення податкових правовідносин [137, с. 178-179].

З позиції І. В. Коротчук правове регулювання податкових відносин є складовою частиною загального механізму

адміністративно-правового регулювання та визначає межі податкових правовідносин [138, с. 120].

Податкові правовідносини виникають у зв'язку з реалізацією конституційного обов'язку щодо сплати кожним податків. [139, с. 177].

Аналогічної позиції притримуються Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, Д. А. Кобильнік, що податкові правовідносини виникають, змінюються, припиняються і реалізуються на підставі законодавства. Податкові правовідносини і податково-правові норми виникають на підставі певного комплексу різних за змістом взаємозалежних юридичних явищ, взаємодія яких припускає розвиток правовідносин [88, с. 19].

Ю. В. Бабанова підсумовує, що виникнення правовідносини характеризується обов'язковою наявністю норми права, що закріплює права і обов'язки учасників тих чи інших правовідносин. В її науковій праці зазначено, що «податково-правова норма виступає найважливішою передумовою і обов'язковою підставою (поряд з юридичним фактом) для виникнення, зміни і припинення податкових правовідносин, а податкове правовідношення як результат дії відповідної норми податкового права». До того ж, вона доповнює, що про юридичні факти теж не варто забувати, оскільки вони забезпечують «зародження» правовідносин, стаючи правостворюючими фактами. Стосовно податкових правовідносин визначає, що основним, вихідним правостворюючим фактом буде воля держави [140, с. 12].

Таким чином, підсумовуючи доктрину правової науки щодо підстав виникнення податкових правовідносин, варто підкреслити безпосередній вплив положень законодавства на появу як податкових відносин, так і податкових зобов'язань. Без відповідного законодавчого закріплення та окреслення податкових прав та обов'язків існування податкових правовідносин є неможливим та безпідставним. Як справедливо стверджував С. С. Алексєєв, податкові відносини є правовим наслідком одностороннього волевиявлення держави, вираженого нею у формі відповідного нормативного акту [10,

с. 34]. З моменту закріплення державою податку виникають і відповідні податкові відносини, суб'єктами яких, з одного боку, є держава, а з іншого – платники податків. Тому, будучи встановлені державою шляхом видання відповідного правового акта, податкові відносини завжди існують у правовій формі [141, С. 179]. Отже, податкові відносини можуть існувати лише за наявності відповідного податкового закону і лише в правовій формі, тобто як правовідносини.

Важливим є також факт наявності або появи в учасників податкових правовідносин відповідного обсягу податкової правосуб'єктності, що виступає обумовленою законодавством підставою виникнення, зміни ат припинення податкових зобов'язань, та потребує детальнішого дослідження.

Звертаючись саме до поняття правосуб'єктності, з точки зору теорії держави та права – це можливістю і здатністю особи бути суб'єктом правовідносин з усіма правовими наслідками. Як відмічають М. В. Цвік та О. В. Петришина, правосуб'єктність разом із нормою права та юридичним фактом є передумовою виникнення правовідносин. До складу правосуб'єктності відповідно відносить правоздатність, дієздатність та деліктоздатність разом узяті [142, с. 346].

Умовами виникнення, зміни та припинення фінансового правовідношення, на думку П. С. Пацурківського, є правосуб'єктність учасників фінансових правовідносин та наявність відповідних норм фінансового права [102, с. 222].

Так, наприклад, М. В. Карасьова зазначає, що правова категорія «правосуб'єктність» зовсім не вивчена в податковому та фінансовому праві, не враховуючи незначні згадки про дане поняття. Тому в своїй більшості науковці схильні до думки, що правосуб'єктність включає в себе дієздатність, правоздатність та деліктоздатність [74, с. 92].

В той же час, І. Л. Самсін говорить, що податкова правосуб'єктність передбачає лише здатність суб'єкта мати та своїми діями набувати податкові права та обов'язки, а не наявність його визначених прав і обов'язків. Аргументовано, це тим, що права і обов'язки суб'єктів традиційно розглядаються

як зміст того чи іншого чітко визначеного правовідношення, саме участь цих суб'єктів у такому правовідношенні обумовлює виникнення в них прав та обов'язків. А також, лише дія законодавчих актів як така не наділяє суб'єктів правами та обов'язками. Для цього необхідне настання юридичного факту, з яким той чи інший законодавчий акт пов'язує виникнення правовідносин, а разом з ними – прав і обов'язків суб'єктів [143, с. 100].

З позиції Яговкіної В. А., можна прослідкувати інший погляд на досліджуване питання, а саме, вона вважає, що для вступу в певні податкові правовідносини його суб'єкту необхідно володіти податковою правоздатністю та дієздатністю, тобто податковою правосуб'єктністю [144, с. 20].

На думку Дубоносової А. С., не доцільно пов'язувати підстави виникнення, зміни чи припинення податкових правовідносин або тільки з об'єктом оподаткування, або тільки з юридичним фактом, оскільки умовами динаміки податкових правовідносин виступають податкова правосуб'єктність та податково-правова норма, а підставою їх виникнення, функціонування і припинення – відповідний юридичний факт. У разі відсутності хоча б однієї з цих обов'язкових передумов правовідносин вони не можуть ані виникнути, ані існувати. На думку вченої, лише наявність сукупності юридичних явищ є чинником виникнення податкових відносин [145, с. 177].

Таким чином, підсумовуючи погляди науковців та положення законодавства, основним показником динаміки податкових правовідносин можна вважати комплекс різноманітних за змістом, але взаємопов'язаних між собою юридичних умов: нормативних, правосуб'єктних і фактичних.

Враховуючи вищевикладене, слід ще раз підкреслити, що юридичні факти (дії, події, становища) хоч і пов'язані з регулюванням оподаткування, але самі не є об'єктами оподаткування та не ідентичні їм. Вони виступають певним кроком, який породжує появу податкових правовідносин. При цьому об'єкт оподаткування є елементом правового механізму податку, а юридичний факт – складовою механізму правового регулювання відно-

син, у тому числі й податкових. Податковий обов'язок щодо сплати податку витікає із ПК України, але виникає для чітко визначеного платника податків виходячи із наявності фактичних обставин, закріплених в правовій нормі. Коли мова йде про податок чи інший платіж – складову податкової системи, то до обставин (умов), які пов'язують із наявністю у платника об'єкту оподаткування, відносять – отримання доходу, виконання робіт, надання послуг тощо. Факту отримання доходу чи виконання робіт може бути замало для виникнення податкового обов'язку.

Для виникнення ряду податкових правовідносин потрібна наявність як матеріальних умов, так і особливих актів органів державної податкової служби, інших суб'єктів, наділених владними повноваженнями у сфері оподаткування. Прийняття відповідного акта є одним з основних юридичних фактів, правомірною дією, з якою норми права пов'язують юридичні наслідки в силу вольового спрямування даної дії на ці наслідки.

Для виникнення податкових правовідносин, як правило, недостатньо лише прийняття акта органами державної фіскальної служби чи іншими державними органами. Необхідна сукупність обставин – прийняття акта та наявність відповідних матеріальних умов. Формується складний юридичний факт (фактичний склад), точно вказаний у гіпотезі норми податкового права. Фактичний склад уявляє собою систему юридичних фактів, необхідних для виникнення у платника податкового обов'язку. Необхідно розмежовувати юридичний факт як підставу виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин від інших підстав виникнення, зміни та припинення, його юридичну природу та характеристики ми розглянемо у наступному підрозділі.

Щодо питання визначення підстав зміни та припинення податкових правовідносин, необхідним є розмежування підстав виникнення податкових правовідносин від підстав їх зміни та припинення, оскільки положення законодавства окремо визначає умови для припинення податкового обов'язку. Проте, заслуговує на увагу той факт, що в ст. 37 ПК України [50] достатньо уваги приділено питанню виникнення та припинення податко-

вого зобов'язання, а щодо зміни податкового зобов'язання міститься лише посилання на ПК України та закони з питань митної справи як джерело, в якому можуть установлюватися підстави такої зміни. Водночас, у положеннях ПК України, так само як і в законах із питань митної справи, переліку підстав зміни податкового зобов'язання не встановлено. Отже, треба з'ясувати зміст та особливості підстав припинення податкових правовідносин та, виходячи з аналізу положень законодавства окреслити можливі умови, які є підставами зміни податкових правовідносин.

Так, пункт 37.3 ст. 37 ПК України визначає певні умови, які є підставою для припинення податкових правовідносин (податкового обов'язку), окрім його виконання, яке визначено ст. 38 ПК України [50].

До таких підстав належать:

1) *ліквідація юридичної особи*. Зміст цього поняття, підстави та порядок ліквідації юридичної особи розкрито в ст. 110 та 111 ЦК України [146]. Стаття 110 ЦК України містить перелік умов за яких, юридична особа вважається ліквідованою або такою, що припинила своє існування, зокрема: а) за рішенням її учасників або органу юридичної особи, уповноваженого на це установчими документами, в тому числі у зв'язку із закінченням строку, на який було створено юридичну особу, досягненням мети, для якої її створено, а також в інших випадках, передбачених установчими документами; б) за рішенням суду про ліквідацію юридичної особи через допущені при її створенні порушення, які не можна усунути, за позовом учасника юридичної особи або відповідного органу державної влади; в) за рішенням суду про ліквідацію юридичної особи в інших випадках, встановлених законом, – за позовом відповідного органу державної влади; г) за позовом органу державної влади. В частині 2 ст. 110 ЦК України визначено, якщо з позовом про ліквідацію юридичної особи звернувся орган державної влади, ліквідатором може бути призначений цей орган, якщо він наділений відповідними повноваженнями [146].

Наступною умовою, за якої припиняється податковий обов'язок для юридичної особи, є дотримання певного порядку під час ліквідації визначеного ст. 111 ЦК України. При цьому, ці вимоги мають бути дотримані вже не юридичною особою, а ліквідаційною комісією по відношенню до юридичної особи, а також третіх осіб. При цьому дії ліквідаційної комісії безпосередньо стосуються лише фінансової сторони діяльності такого суб'єкта [146].

Згідно зі ст. 111 ЦК України, порядок ліквідації юридичної особи зводиться до: а) з дати внесення до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань запису про рішення засновників (учасників) юридичної особи, суду або уповноваженого ними органу щодо ліквідації юридичної особи ліквідаційна комісія (ліквідатор) зобов'язана вжити всіх необхідних заходів щодо стягнення дебіторської заборгованості юридичної особи, що ліквідується, та письмово повідомити кожного з боржників про припинення юридичної особи в установлені ЦК України строки [146].

Ліквідаційна комісія (ліквідатор) заявляє вимоги та позови про стягнення заборгованості з боржників юридичної особи. Ліквідаційна комісія (ліквідатор) зобов'язана повідомити учасників юридичної особи, суд або орган, що прийняв рішення про припинення юридичної особи, про її участь в інших юридичних особах та/або надати відомості про створені нею господарські товариства, дочірні підприємства. Під час проведення заходів щодо ліквідації юридичної особи до завершення строку пред'явлення вимог кредиторів ліквідаційна комісія (ліквідатор) закриває рахунки, відкриті у фінансових установах, крім рахунка, який використовується для розрахунків з кредиторами під час ліквідації юридичної особи.

Ліквідаційна комісія (ліквідатор) вживає заходів щодо інвентаризації майна юридичної особи, що припиняється, а також майна її філій та представництв, дочірніх підприємств, господарських товариств, а також майна, що підтверджує її корпоративні права в інших юридичних особах, виявляє та вживає заходів щодо повернення майна, яке перебуває у третіх осіб. Лікві-

даційна комісія (ліквідатор) вживає заходів щодо закриття відокремлених підрозділів юридичної особи (філій, представництв) та відповідно до законодавства про працю здійснює звільнення працівників юридичної особи, що припиняється. Ліцензії, документи дозвільного характеру та інші документи, а також печатки та штампи, які підлягають поверненню органам державної влади, органам місцевого самоврядування, повертаються їм ліквідаційною комісією (ліквідатором).

Для проведення перевірок та визначення наявності або відсутності заборгованості із сплати податків, зборів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, страхових коштів до Пенсійного фонду України, фондів соціального страхування ліквідаційна комісія (ліквідатор) забезпечує своєчасне надання органам доходів і зборів та Пенсійного фонду України, фондів соціального страхування документів юридичної особи (її філій, представництв), у тому числі первинних документів, реєстрів бухгалтерського та податкового обліку. До моменту затвердження ліквідаційного балансу ліквідаційна комісія (ліквідатор) складає та подає органам доходів і зборів, Пенсійного фонду України та фондів соціального страхування звітність за останній звітний період.

Ліквідаційна комісія (ліквідатор) після закінчення строку для пред'явлення вимог кредиторами складає проміжний ліквідаційний баланс, що включає відомості про склад майна юридичної особи, що ліквідується, перелік пред'явлених кредиторами вимог та результат їх розгляду. Проміжний ліквідаційний баланс затверджується учасниками юридичної особи, судом або органом, що прийняв рішення про ліквідацію юридичної особи. Виплата грошових сум кредиторам юридичної особи, що ліквідується, у тому числі за податками, зборами, єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та іншими коштами, що належить сплатити до державного або місцевого бюджету, Пенсійного фонду України, фондів соціального страхування, провадиться у порядку черговості, встановленому статтею 112 ЦК України. Після завершення розрахунків з кредиторами ліквідаційна комісія (ліквідатор) складає ліквідацій-

ний баланс, забезпечує його затвердження учасниками юридичної особи, судом або органом, що прийняв рішення про припинення юридичної особи, та забезпечує подання органам доходів і зборів [146].

У разі недостатності в юридичної особи, що ліквідується, коштів для задоволення вимог кредиторів ліквідаційна комісія (ліквідатор) організовує реалізацію майна юридичної особи. До затвердження ліквідаційного балансу ліквідаційна комісія (ліквідатор) складає та подає органам доходів і зборів, Пенсійного фонду України та фондів соціального страхування звітність за останній звітний період. Майно юридичної особи, що залишилося після задоволення вимог кредиторів (у тому числі за податками, зборами, єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та іншими коштами, що належить сплатити до державного або місцевого бюджету, Пенсійного фонду України, фондів соціального страхування), передається учасникам юридичної особи, якщо інше не встановлено установчими документами юридичної особи або законом. Ліквідаційна комісія (ліквідатор) забезпечує подання державному реєстраторові документів, передбачених законом для проведення державної реєстрації припинення юридичної особи в установленій законом строк [146].

Також у ст. 59 ГК України закріплено загальний порядок ліквідації суб'єкта господарювання, яка є відсильною, оскільки в ній зазначено, що припинення суб'єкта господарювання здійснюється відповідно до закону, тим самим посиляючись на норми цивільного законодавства [147]. Спеціальний порядок, передбачений лише для банків, що визначено пунктом 4 ст. 110 ЦК України [146].

Окрім цього, ст. 97 ПК України окремо виділяє питання щодо припинення податкових правовідносин шляхом погашення грошових зобов'язань або податкового боргу в наслідок ліквідації платника податків, не пов'язаної з банкрутством, тобто добровільної ліквідації платника податків [50].

2) *смерть фізичної особи, визнання її недієздатною або безвісно відсутньою*, згідно пункту 37.3.2. ПК України, є насту-

пною підставою для припинення податкових правовідносин (податкового обов'язку) [50].

По-перше, умови оголошення фізичної особи померлою визначаються згідно ст. 46 ЦК України: а) фізична особа може бути оголошена судом померлою, якщо у місці її постійного проживання немає відомостей про місце її перебування протягом трьох років, а якщо вона пропала безвісти за обставин, що загрожували їй смертю або дають підставу припускати її загибель від певного нещасного випадку, – протягом шести місяців, а за можливості вважати фізичну особу загиблою від певного нещасного випадку або інших обставин внаслідок надзвичайних ситуацій техногенного та природного характеру – протягом одного місяця після завершення роботи спеціальної комісії, утвореної внаслідок надзвичайних ситуацій техногенного та природного характеру; б) фізична особа, яка пропала безвісти у зв'язку з воєнними діями, збройним конфліктом, може бути оголошена судом померлою після спливу двох років від дня закінчення воєнних дій. З урахуванням певних обставин справи суд може оголосити фізичну особу померлою і до спливу цього строку, але не раніше спливу шести місяців; в) фізична особа оголошується померлою від дня набрання законної сили рішенням суду про це. Фізична особа, яка пропала безвісти за обставин, що загрожували їй смертю або дають підстави припустити її загибель від певного нещасного випадку або у зв'язку з воєнними діями, збройним конфліктом, може бути оголошена померлою від дня її вірогідної смерті Порядок оголошення фізичної особи померлою встановлюється главою 4 розділу 4 ЦПК України [148].

По-друге, підстави визнання фізичної особи недієздатною закріплено в ст. 39 ЦК України, згідно якої фізична особа може бути визнана судом недієздатною, якщо вона внаслідок хронічного, стійкого психічного розладу не здатна усвідомлювати значення своїх дій та (або) керувати ними Порядок визнання фізичної особи недієздатною встановлюється главою 2 розділу 4 ЦПК України [148].

По-третє, підстави визнання фізичної особи безвісно відсутньою закріплено в ст. 43 ЦК України, а саме: а) фізична особа може бути визнана судом безвісно відсутньою, якщо протягом одного року в місці її постійного проживання немає відомостей про місце її перебування; б) у разі неможливості встановити день одержання останніх відомостей про місце перебування особи початком її безвісної відсутності вважається перше число місяця, що йде за тим, у якому були одержані такі відомості, а в разі неможливості встановити цей місяць – перше січня наступного року. Порядок визнання фізичної особи безвісно відсутньою встановлюється главою 4 розділу 4 ЦПК України [148]. При цьому, фактичним моментом визнання особи недієздатною, згідно з п. 1 ст. 40 ЦК України, з моменту набрання законної сили рішенням суду про це [146].

Однак, треба враховувати, що податкові правовідносини припиняються з вище перелічених підстав, а от податковий обов'язок не завжди буде припинено на наявності таких умов, оскільки згідно ст. 99 ПК України: – грошові зобов'язання фізичної особи у разі її смерті або оголошення судом померлою виконуються її спадкоємцями, які прийняли спадщину (крім держави), в межах вартості майна, що успадковується, та пропорційно частці у спадщині на дату її відкриття; – грошові зобов'язання фізичної особи, яка визнана судом недієздатною, виконуються її опікуном за рахунок майна такої фізичної особи у порядку, встановленому ПК України; – грошові зобов'язання фізичної особи, яка визнана судом безвісно відсутньою, виконуються особою, на яку в установленому порядку покладено здійснення опіки над майном безвісно відсутньої особи [50].

Так, пунктом 97.4.4. ст. 97 ПК України стосовно фізичної особи, яка померла або визнана судом безвісно відсутньою або оголошена померлою чи визнана недієздатною, передбачено, що особи, які вступають у права спадщини або уповноважені здійснювати розпорядження майном такої особи визнаються відповідальними за погашення грошових зобов'язань чи податкового боргу [50].

3) *податковий борг визнається безнадійним*, згідно ст. 101 ПК України, податкові правовідносини можуть припинятися, коли податковий борг фізичної особи, яка: а) визнана у судовому порядку недієздатною, безвісно відсутньою або оголошена померлою, у разі недостатності майна, на яке може бути звернуто стягнення згідно із законом; б) померла, у разі недостатності майна, на яке може бути звернуто стягнення згідно із законом; в) понад 720 днів перебуває у розшуку; або пункт 101.3 статті 101, де сказано, що у разі якщо фізична особа, яка у судовому порядку визнана безвісно відсутньою або оголошена померлою, з'являється або якщо фізичну особу, яка перебувала у розшуку понад 720 днів, розшукано, списана заборгованість таких осіб підлягає відновленню та стягненню у загальному порядку з дотриманням строків позовної давності починаючи з дня відновлення такого податкового боргу [50].

4) *втрата особою ознак платника податку* є підставою припинення податкових правовідносин (податкового обов'язку) (п. 37.3.3. ст. 37 ПК України). Дефініція поняття «платник податку» та його ознаки розкриваються в ст. 15 ПК України, відповідно до якої платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з ПК України або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів [50].

Таким чином, відповідно до пункту 9 частини першої ст. 1 Закону України «Про валюту і валютні операції» від 21 червня 2018 року № 2473-VIII, резиденти: а) фізичні особи (громадяни України, іноземні громадяни, особи без громадянства), які мають постійне місце проживання на території України, у тому числі ті, які тимчасово перебувають за межами України; б) фізичні особи – підприємці, зареєстровані згідно із законодавством України; в) юридичні особи та інші суб'єкти господарювання з місцезнаходженням на території України, які здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства України; г) дипломатичні,

консульські, торговельні та інші офіційні представництва України за кордоном, що мають імунітет і дипломатичні привілеї, а також філії та представництва підприємств і організацій України за кордоном, що не здійснюють підприємницької діяльності відповідно до законодавства України; г) відокремлені підрозділи юридичних осіб, зазначених у підпункті «б» пункту 8 частини першої цієї статті, а саме філії, представництва, відділення або інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи та здійснюють підприємницьку діяльність від імені юридичної особи на території України. Пункт 8 частини першої ст. 1 цього ж закону визначає поняття нерезидента: а) фізичні особи (іноземні громадяни, громадяни України, особи без громадянства), які мають постійне місце проживання за межами України, у тому числі ті, які тимчасово перебувають на території України; б) юридичні особи та інші суб'єкти господарювання з місцезнаходженням за межами України, які створені та діють відповідно до законодавства іноземної держави, у тому числі ті, частки участі в яких належать резидентам; в) розташовані на території України іноземні дипломатичні, консульські, торговельні та інші офіційні представництва, міжнародні організації та їх філії, що мають імунітет і дипломатичні привілеї, а також представництва інших організацій, що не здійснюють підприємницької діяльності відповідно до законодавства України; г) відокремлені підрозділи юридичних осіб, зазначених у підпункті «в» пункту 9 частини першої цієї статті, що розташовані за межами України та здійснюють підприємницьку діяльність відповідно до законодавства іноземної держави; г) інші особи, які не є резидентами відповідно до пункту 9 частини першої цієї статті [149].

Наступним терміном, що потребує визначення є об'єкт оподаткування, згідно статті 22 ПК України, об'єктом оподаткування можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку [50].

5) скасування податкового обов'язку у передбаченій законодавством спосіб є підставою, за якої можливе припинення податкових правовідносин (податкового обов'язку) (п. 37.3.4. ст. 37 ПК України). В ПК України законодавець розкриває порядок «скасування податкового боргу» (ст. 101 ПК України), а не порядок «скасування податкового обов'язку». Ці поняття не є тотожні, оскільки *податковий борг* – це сума грошового зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), самостійно узгодженого платником податків або узгодженого в порядку оскарження, але не сплаченого у встановлені строки, а також пеня, нарахована на суму такого грошового зобов'язання (пп. 14.1.175 п. 14.1 ст. 14 ПК України). Податковий обов'язок визначається законодавцем як обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені ПК України та законами з питань митної справи [50].

б) виконання податкового обов'язку є останньою підставою для його припинення. Відповідно до ст. 36 ПК України, до податкового обов'язку віднесено обов'язок платника щодо: 1) обчислення податку; 2) подання в межах встановлених законодавством граничних строків податкових декларацій до контролюючих органів; 3) сплата податків у порядку, встановленому ПК України, або в законах із питань митної справи [50].

Відповідно до ст. 38 ПК України, податковий обов'язок вважається виконаним при умові, що: 1) його сплачено в повному обсязі (обчислення податку здійснюється відповідно до вимог ст. 29 ПК України «Обчислення суми податку»); 2) сплату податку здійснено в строки, визначені в ПК України. В ст. 31 ПК України «Строк сплати податку та збору» закріплено загальне поняття строку сплати податку, також для дотримання строків сплати податку необхідно враховувати і вимоги ст. 57 ПК України «Строки сплати податкового зобов'язання». Сплата податку та збору здійснюється платником податку безпосередньо, а у випадках, передбачених податковим законодавством, – податковим агентом, або представником платника податку. Спосіб, порядок та строки виконання податкового обов'язку

встановлюються ПК України та законами з питань митної справи. А що стосується певного податку, який повинен сплатити платник, обчислення його розміру та визначення строків його сплати закріплено у відповідних положеннях ПК України, де врегульовано справляння даного виду податку (збору) [50]. У коментованій статті податковий обов'язок обмежено лише сплатою податку.

Законодавець надає право платнику або виконати податковий обов'язок самостійно, або за допомогою законного чи уповноваженого представника платника податку, чи податкового агента. Податковий агент вступає в податкові правовідносини щодо виконання податкового обов'язку лише у випадках, прямо передбачених в ПК України. Законні представники фізичної особи – платника податку при виконанні податкового обов'язку платника податку повинні дотримуватися вимог ст. 99 ПК України [50].

Проте, законодавець не розкриває поняття «момент виконання податкового обов'язку», а також не дає відповіді, чи вважається виконаний платником податковий обов'язок, якщо податок сплачено вчасно та в строки, визначені в ПК України, однак, установа банку, порушивши Закон України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні» від 5 квітня 2001 року № 2346-III [150], не здійснила переказ коштів до бюджету, у такому випадку, відповідно до п. 129.6 ст. 129 ПК України, платник податку звільняється від відповідальності, до нього не застосовуються штрафні санкції та пеня [135, с. 136]. Проте, відкритим залишається питання щодо виконання податкового обов'язку щодо сплати суми нарахованого податку.

Заслуговує на увагу той факт, що в ст. 37 ПК України достатньо уваги приділено питанню виникнення та припинення податкових правовідносин (податкового зобов'язання), а щодо окреслення законодавцем підстав або умов зміни податкових правовідносин (податкового зобов'язання) міститься лише посилення на ПК України та закони з питань митної справи як джерело, в якому можуть визначатися підстави зміни податкових правовідносин. Водночас, оскільки законодавство з питань

оподаткування не передбачає ані визначення сутності зміни податкових правовідношення (податкового зобов'язання), ані конкретних правових підстав, які вказують на те, як змінюється правовідношення податкового зобов'язання, виникає питання окреслення змісту та правових умов щодо зміни податкового зобов'язання.

З огляду на це, вважаємо за доцільне, з метою з'ясування природи та підстав зміни податкових правовідносин, звернутися до наукових праць. Слід зазначити, втім, що значущих наукових досліджень, присвячених зміні податкового правовідношення, ні у вітчизняній науковій літературі, ані в іноземній юридичній не зустрічається.

Для того, щоб окреслити та аргументувати правові підстави зміни податкових правовідносин, необхідно визначити їх юридичну природу та розкрити зміст. Вважаємо за доцільне почати аналіз можливих правових підстав зміни податкових правовідносин, опираючись на динаміку податкових правовідносин та вище досліджені підходи до визначення підстав виникнення податкових правовідносин, тому податкові правовідносини, на нашу думку, можуть змінюватися під впливом: – нормативних актів, згідно з якими норми права регулюють сферу податкових правовідносин; – правосуб'єктних основ, що характеризують здатність особи до участі у правовідносинах (досягнення віку тощо); – фактичних основ – власне основ виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин, що ґрунтуються на юридичних фактах. На наш погляд, різниця між зміною податкових правовідносин (податкового зобов'язання) та виникненням податкових правовідносин (податкового зобов'язання) полягає в тому, що його елементи змінюються певним шляхом або на певних умовах.

У податкових правовідносинах, можна виділити такі елементи системи, як: – суб'єкти (контролюючі органи та платник), – зміст (обов'язки платника зі сплати податку, відповідні права контролюючого органу) та – об'єкт (сума податку, що підлягає сплаті). Отже, виходячи з цього, зміну податкового зобов'язання можна описати як трансформацію, заміну лише певних елемен-

тів правовідношення при збереженні інших. Зокрема, при не-своєчасному виконанні обов'язку зі сплати податку вбачається, що змінюється лише об'єкт, тобто сума, яка підлягає сплаті. У випадку несвоєчасного виконання обов'язку зі сплати податку платник зобов'язаний сплатити не тільки суму податку, а й податковий борг і суму, яка відповідає розміру санкції за порушення норм податкового законодавства. Зміна податкового зобов'язання, можливо, полягає не в заміні одного з елементів податкових правовідносин, а в зміні другорядних ознак, таких як строк виконання податкових обов'язків платника податку.

На думку І. Л. Самсіна, навряд чи можна назвати зміною податкового зобов'язання та залік надмірно сплачених сум податку, оскільки мова йде про альтернативний спосіб виконання обов'язку зі сплати податку. В даному випадку замість внесення сум податку платником податку через касу здійснюється залік уже сплаченої суми. Об'єкт правовідносин податкового зобов'язання при цьому не змінюється [151, с. 27]. Таким чином, можна говорити про те, що твердження, щодо зміни податкових правовідносин шляхом зміни окремих його елементів є невірним.

Оскільки ПК України не містить відповідних нормативних положень, щодо цього питання, але окремі положення передбачають зміну податкових правовідносин, що виникають у зв'язку з динамікою податкових правовідносин, із зміною умов оподаткування, а також, зі зміною самих норм податкового законодавства, наприклад, згідно п. 164.2.19. ст. 164 зі змінами внесеними Законом України «Про внесення змін до ст. 164 ПК України щодо оподаткування пенсій інвалідів війни та деяких інших категорій осіб» від 17 липня 2015 року № 653-VIII, суми пенсій або щомісячного довічного грошового утримання, отримуваних платником податку з пенсійного фонду України чи бюджету згідно закону, якщо їх розмір перевищує 10 розмірів прожиткового мінімуму для осіб які втратили працездатність такі виплати підлягають оподаткуванню [153]. Але, ці виплати, не застосовуються до пенсій, призначених учасникам бойових дій, інвалідам війни та особам визначеним ст. 10 Закону України «Про

статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту» від 22 жовтня 1993 року № 3551-ХІІ або п. 167.5.1. ст. 167 ПК України щодо ставки оподаткування у розмірі 18 % для пасивних доходів, а до цього, ця ж сама ставка застосовувалась до доходів, визначених як доходи нараховані у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами [154]. Таких прикладів щодо зміни положень податкового законодавства, і як наслідок, зміни умов та порядку справляння податків їх платниками податків, що тягне за собою зміну податкових правовідносин між суб'єктами, можна привести безліч посилаючись на норми ПК України.

Таким чином, на цьому прикладі змін положень податкового законодавства, можна цілком стверджувати, що у зв'язку з імперативною волею законодавця щодо сплати податків і зборів, відносини між платником податків та фіскальними органами можуть змінюватись як у випадку зміни нормативних положень податкового законодавства, так і у виникненні юридичних фактів та і в зміні податкової правосуб'єктності. Отже, не можна робити однозначний висновок про відсутність механізму правового регулювання та впливу на зміну податкових правовідносин.

Підсумовуючи теоретико-прикладний аналіз питання окреслення сутності та законодавчої визначеності правових підстав виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин, ми вважаємо, що виникати, змінюватися та припинятися податкові правовідносини можуть під впливом: 1) нормативних актів, згідно з якими норми права регулюють сферу податкових правовідносин; 2) правосуб'єктних основ, що характеризують здатність особи до участі у податкових правовідносинах; 3) юридичних фактів; 4) форс-мажорних обставин, які обумовлені законодавством.

Узагальнюючи наведені міркування, можна вважати, що законодавством передбачений вичерпний перелік підстав припинення податкових правовідносин, й у широкому розумінні, в подат-

ковому праві припиняються загальні податкові правовідносини на підставі таких юридичних фактів як: 1) смерть фізичної особи-платника податків; 2) визнання фізичної особи-платника податків недієздатною; 3) визнання фізичної особи-платника податків безвісно відсутньою; 4) примусова чи добровільна ліквідація юридичної особи. Спеціальні податкові правовідносини, що є їх складовими та виокремлюють базове, основне, без чого не реалізуються загальне податкове правовідношення, пов'язані з подіями, діями або станами суб'єктів, що призводять до належного виконання юридичних обов'язків і забезпечення суб'єктивних прав, передбачених чинним податковим законодавством [154, с. 144].

Такі види підстав виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин як податковий обов'язок, виконання податкового обов'язку, податковий борг, юридичний факт ми розкриємо більш детально у наступних підрозділах нашого дослідження.

2.2 Юридичний факт як підстава виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин

Юридичні факти в теорії податкового права є основними підставами виникнення, зміни і припинення податкових правовідносин. Складність правової природи юридичних фактів як підстави виникнення податкових правовідносин породжувала дискусії в їх тлумаченні та проблеми в їх правозастосуванні. Як наслідок недостатня розробленість цієї правової категорії у сучасній податковій науці та її новизна для сучасного національного податкового права обумовлюють актуальність наукового дослідження даного питання. Питання юридичних фактів є достатньо опрацьованими як у більшості галузевих юридичних наук, так і в теорії фінансового права, але разом із цим, існують різні підходи до дефініції поняття «юридичних фактів» як засадничої правової категорії у податковому праві й їх ознак, що потребують подальшого вивчення.

Слід звернути увагу на те, що значущість наукової розробки підсилюється тим, що податкове право стоїть на порозі кар-

динальних змін податкового законодавства, а саме уніфікації його норм до європейських стандартів, тому окреслення всіх характерних ознак та видів юридичних фактів як основної підстави виникнення податкових правовідносин, набуває особливого значення.

Вивченню підстав виникнення податкових правовідносин присвячені численні наукові дослідження вітчизняних правників, зокрема, А. Бризгаліна, Л. Воронової, М. Кучерявенка, І. Лук'яненко, О. Орлюк, К. Павлюка, Ю. Пасічник, П. Пацурківського, Н. Пришви та інших. Питання визначення сутності юридичних фактів у різних галузях права вивчали такі науковці як: С. Алексєєв, В. Ісаков, О. Красавчиков, М. Коркунов, Ю. Толстой, Г. Шершеневич, Р. Халфіна. У науці податкового права окремих аспектів юридичних фактів торкалися у своїх наукових працях В. Баландіна, Л. Воронова, М. Кучерявенко, О. Макух, Ю. Ровінський, Н. Хімичева, В. Чернадчук, С. Ципкін та ін. Більшість наукових праць мають переважно теоретичний характер, але залишаються недостатньо дослідженими питання окреслення змісту та значення юридичних фактів у розвитку податкових правовідносин в сучасних умовах.

Правовідносини виникають, змінюються та припиняються, їх зміст реалізується для досягнення поставлених учасниками цілей. Ця динаміка правових відносин нерозривно пов'язана з настанням різних фактів, що мають юридичне значення та дістали назву юридичних фактів. Для з'ясування впливу юридичних фактів на розвиток податкових правовідносин та більш чіткої характеристики їх природи у податковому праві необхідно розкрити поняття «юридичних фактів» у податковому праві, окреслити загальні та особливі ознаки юридичних фактів, класифікувати за видовими критеріями, що дозволяє детальніше охарактеризувати цю правову категорію податкового права, а також розмежувати поняття «юридичних фактів» у різних галузевих правових науках.

Як відомо, цивільні, господарські та податкові правовідносини як і зобов'язання виникають, змінюються та припиняються на підставі юридичних фактів, але відрізняються

за галузевим характером відносин, суб'єктним складом та предметом правовідносин, а також механізмом правового регулювання. Вважаємо за доцільне провести порівняльний аналіз юридичних фактів як підстав виникнення, зміни та припинення цивільних, господарських та податкових правовідносин, оскільки деякі з правовідносин більш розвинуті та можуть доповнити визначені податковим законодавством юридичні факти новими юридичними фактами, які також можуть мати місце як підстава виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин.

Підстави виникнення як господарських так і цивільних прав та обов'язків передбачені статтею 11 ЦК України, яка визначає такі підстави як: 1) дії осіб, що передбачені законодавством; 2) дії, які не передбачені законодавством, але за аналогією породжують права та обов'язки; 3) настання або ненастання певної події у випадках, встановлених нормами законодавства або договором; 4) рішення суду [146].

Найбільш поширеними підставами виникнення прав та обов'язків є юридичні факти, примірний перелік яких міститься у ч. 2 ст. 11 ЦК України до них законодавець відносить: 1) правочини; 2) договори; 3) створення літературних і художніх творів, винаходів та інших результатів інтелектуальної, творчої діяльності; 4) завдання майнової (матеріальної) та моральної шкоди іншій особі; та 5) інші юридичні факти [146]. Хоча наведений перелік юридичних фактів не є вичерпним, бо юридичним фактом можуть бути певні події або дії, які встановлені законодавством, договором або судовим рішенням.

Підстави виникнення господарських зобов'язань передбачено також статтею 174 ГК України, за якою вони можуть виникати: 1) безпосередньо із норм законодавства, що регулюють господарську діяльність; 2) із актів управління господарською діяльністю (в т. ч. прийняття рішення про створення суб'єкта господарювання, його реєстрації чи відмові в ній, виданні чи анулюванні ліцензій); 3) із господарських договорів; 4) інших договорів, передбачених законом, а також з договорів, не передбачених законом, але таких, які йому не суперечать; 5) інших правочинів, що не суперечать законам; 6) внаслідок заподіяння

шкоди суб'єкту або суб'єктом господарювання; 7) придбання або збереження майна суб'єкта або суб'єктом господарювання за рахунок іншої особи без достатніх на те підстав; 8) у результаті створення об'єктів інтелектуальної власності та інших дій суб'єктів; 9) внаслідок подій, з якими закон пов'язує настання правових наслідків у сфері господарювання; 10) на підставі рішення суду (наприклад, суд зобов'язує чинити певні дії, спрямовані на відновлення становища сторін зобов'язання, яке було до порушення стороною свого обов'язку) [147].

Підстави для виникнення, зміни та припинення податкового обов'язку, порядок і умови його виконання встановлюються ст. 37 ПК України або законами з питань митної справи. Податковий обов'язок виникає у платника податку з моменту настання обставин, з якими ПК України та закони з питань митної справи пов'язує сплату ним податку [50].

Характеризуючи підстави виникнення податкових правовідносин, повторно звернемо увагу на: 1) *юридичні факти* – життєві обставини, настання яких призводить до появи певних правових наслідків. Юридичні факти у податковому праві реалізують можливість руху податкових правовідносин, тобто виступають правовим фундаментом розвитку конкретних правовідносин, перетворюють законодавче закріплену можливість у дійсність; 2) *норми законодавства*. Податкове законодавство окреслює юридичні підстави виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин; 3) *правосуб'єктність учасників податкових правовідносин* – обсяг правосуб'єктності як юридичних так і фізичних осіб. Податкова правосуб'єктність створює юридичну можливість у суб'єктів податкових правовідносин не лише мати податкові права та обов'язки, а й набувати їх [64, с. 183].

Положення норм чинного податкового законодавства визначають поняття «юридичних фактів» по-різному, зокрема, як: – виникнення грошового зобов'язання (п. 54.2 ст. 54 ПК України); – обов'язкові умови для здійснення повернення сум грошового зобов'язання (п. 43.3 ст. 43 ПК України); – підстави виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку (п. 37.1

ст. 37 ПК України); – виникнення податкового обов'язку (п. 31.1 ст. 31 ПК України); – обставини, з якими Податковий кодекс пов'язує сплату податку (п. 37.2 ст. 37 ПК України); – виникнення податкових зобов'язань (п. 14.1.266 ст. 14 ПК України); – будь-яку з подій, що виникла раніше (п. 187.1 ст. 187 ПК України) [50]. Таким чином, податкове законодавство застосовує різні правові категорії для визначення поняття «юридичний факт», тим самим підтверджуючи відсутність уніфікованого визначення поняття «юридичний факт» як підстави виникнення, зміни та припинення податкового правовідношення у податковому законодавстві. Як бачимо, законодавець визначає, крім юридичних фактів, також такі підстави виникнення прав та обов'язків, як норми законодавства, акти органів державної влади або акти органів місцевого самоврядування.

Отже, цивільні та господарські права та обов'язки аналогічно податковим можуть виникати безпосередньо з актів законодавства, наприклад, безпосередньо із закону виникають права та обов'язки представництва за законом (ст. 242 ЦК України) [146].

Таким чином, під підставами виникнення податкових правовідносин можна розуміти комплекс різноманітних за своїм характером дій та подій, які зумовлюють розвиток податкового правовідношення. Юридичні факти як підстави виникнення податкових правовідносин ґрунтовно відрізняються за змістом, за ознаками і характером правових наслідків від юридичних фактів у цивільному та господарському праві, тому вважаємо за необхідне провести порівняння юридичних фактів як підстави виникнення податкових зобов'язань із юридичними фактами як підставами виникнення цивільних та господарських зобов'язань [155, с. 108].

Варто звернути увагу на те, що як цивільні так і господарські права й обов'язки виникають, змінюються та припиняються не лише на підставі норм законодавства, а й внаслідок дій суб'єктів правовідносин, фундаментом правового зв'язку яких є їх договір і виступає для його учасників правилом поведінки.

Так, наприклад, обов'язок сплачувати податки хоча і є майновим, але для його реалізації неможливо застосувати норми зобов'язального права. При примусовому виконанні цього обов'язку використовується метод владних приписів, що є нехарактерним як для зобов'язального, так і загалом для цивільного та господарського права, хоча є властивим податковому праву [155, с. 108].

Слід зазначити, що доктрина юридичних фактів розроблялася головним чином у межах теорії правовідносин. У той же час, вчення про юридичні факти є невід'ємною складовою галузевих юридичних наук, які традиційно виходять із їх розуміння як конкретних життєвих обставин, з якими норми права пов'язують виникнення, зміну або припинення прав і обов'язків учасників правовідносин. Встановлюючи норми права, законодавець повинен визначити юридичні факти, виділити їх із більшості соціальних обставин і правильно відтворити у нормах чинного законодавства. Неточна дефініція юридичних фактів, неправильна їхня правова оцінка ведуть до того, що одним обставинам не надається належного значення, а інші, навпаки, набувають не виправдано пріоритетного значення та нехарактерних їм трактувань.

Питання визначення правової категорії юридичних фактів серед науковців є дискусійним. На думку більшості науковців, юридичний факт – це у переважній більшості випадків акт поведінки, який за або поза волею особи приводить у дію механізм правового регулювання. Саме з юридичного факту починається життя правової норми, що реалізується у правовідношенні, перевіряється її реальність та дієвість [12, с. 286].

Отже, для того щоб суспільні відносини успішно координувались за допомогою правового регулятора – механізм правового регулювання повинен мати підстави для руху. Такими підставами є конкретні обставини дійсності, які отримали у теорії права назву юридичних фактів. Разом із тим суспільні відносини встановлюються не лише як наслідок поведінки суб'єктів права, – явища об'єктивної дійсності також ведуть до появи правових відносин у суспільстві, якщо самі ці явища чи

наслідки, які настали у їх результаті, змінюють стан членів суспільства таким чином, що він вимагає правового регулювання.

Важливий внесок у розробку теорії юридичних фактів у радянський період зробили науковці різних галузей права. Ю. К. Толстой зазначав, що на відміну від норми права і правоздатності, юридичний факт виступає як необхідна одинична передумова утворення правовідносин. Юридичні факти – це такі обставини, з наявністю або відсутністю яких норма права пов'язує виникнення, зміну або припинення правовідносин, тобто жодні правовідносини не можуть виникнути безпосередньо із закону [17, с. 13]. М. Г. Александров під юридичним фактами пропонував розуміти життєві факти певного виду (або комплекс таких фактів, що називаються складними юридичними складами), з якими право пов'язує або виникнення, або зміну, або припинення суб'єктивних прав та відповідних юридичних обов'язків [156, с. 547]. Цікавою з наукової точки зору є позиція Р. О. Халфіної у монографічному дослідженні, присвяченому правовідносинам, визначала, – з юридичного факту починається життя правової норми, що реалізується у правовідносинах, перевіряється її реальність, дієвість. У переважній більшості випадків, юридичний факт як акт поведінки, який є переважно вольовим актом особи або ж має місце поза її волею і приводить в дію механізм правового регулювання [12, с. 286]. Таким чином, науковець взяла за основу визначення природи юридичних фактів вольовий характер, що має велике значення, оскільки саме юридичний факт є тим елементом механізму правового регулювання, який приводить в дію норму права. В. Б. Ісаков розумів юридичні факти як конкретні життєві обставини, з якими правові норми пов'язують виникнення, зміну та припинення правовідносин [157, с. 10]. О. О. Красавчиков під підставами й передумовами виникнення, зміни і припинення цивільних правовідносин розуміє певний комплекс різних за характером явищ, взаємодія яких тягне за собою рух цивільних правовідносин (прав та обов'язків). Юридичний факт, на його думку, є одиничною основою руху конкретних правовідносин [158, с. 50-51, 102].

Щодо розуміння поняття та значення юридичних фактів на сучасному етапі, то воно багато у чому повторює думки, висловлені радянськими вченими. Так, М. М. Марченко зазначає, що юридичні факти – це такі сформульовані у гіпотезах правових норм життєві обставини, з якими закон, правові норми пов'язують, перш за все, настання юридичних наслідків та різноманітних правових відносин. Але з настанням тих або інших фактів пов'язана не лише участь суб'єкта права в правовідносинах, але і саме набуття або виникнення правосуб'єктності. Тому юридичні факти служать підставою не лише виникнення, зміни і припинення конкретних правовідносин. Саме рух останніх є головним, найбільш поширеним наслідком юридичних фактів. [159, с. 599].

Конкретизуючи визначення юридичних фактів, Н. М. Оніщенко та О. В. Зайчук запропонували такі їх ознаки як: а) вони являють собою різні життєві обставини, умови і факти; б) вони визначаються у нормах права, точніше у гіпотезах; в) слугують неодмінною умовою виникнення, зміни чи припинення правовідносин; г) тягнуть за собою суб'єктивні права і юридичні обов'язки учасників правовідносин; д) забезпечуються державним примусом [160, с. 447].

А. М. Чувакова вважає, що юридичні факти є категорією теорії держави і права, проте мають специфіку підстав виникнення (зміни чи припинення) як приватних, так і публічних правовідносин [161, с. 17].

М. А. Рожкова пропонує юридичний факт у цивільному праві визначити як реальну життєву обставину, з правовою формою якої цивільне право зв'язує певні юридичні наслідки і фактичне настання якої спричиняє такі наслідки у сфері цивільних правовідносин, а також до категорії юридичних фактів віднести різного роду життєві обставини, що не впливають безпосередньо на рух цивільного правовідношення, якщо норми права передбачають для такого типу обставин настання яких-небудь наслідків [162, с. 8-9].

Доцільно звернути увагу і на наукові дослідження щодо визначення юридичних фактів в галузевих юридичних науках,

оскільки це дасть можливість базуватися на різних підходах, щоб окреслити ознаки та види юридичних фактів у податковому праві.

Так, наприклад, В. О. Белов вважає, що юридичні факти в цивільному праві – це реальні обставини дійсності, з якими норми права пов'язують юридичні наслідки [163, с. 188]. В свою чергу, Т. О. Синцова визначає юридичний факт у конституційному праві як явища реальної дійсності, які приводять норму цієї галузі права в рух, викликають її застосування, реалізацію, перетворюючи суб'єктів конституційного права на суб'єктів конкретних конституційно-правових відносин [164, с. 122]. Л. В. Солодовник робить висновок про те, що юридичні факти трудового права – це конкретні обставини реальної дійсності, з якими норми права пов'язують виникнення настання юридичних наслідків, тобто виникнення, зміну, припинення трудових та суміжних з ними правовідносин, встановлення інших правових наслідків [165, с. 11]. Під юридичними фактами в сімейному праві Завальний А. М. розуміє реальні життєві обставини, які, відповідно до чинного сімейного законодавства, є підставами для виникнення, зміни та припинення сімейних правовідносин [166, с. 27]. На думку М. І. Поліщука, юридичний факт в кримінально-виконавчому праві – це конкретні життєві обставини, що передбачені нормами права, які за волею суб'єкта або поза його волею приводять в динаміку виправно-трудова правовідносини [167, с. 79]. У визначенні юридичних фактів у бюджетному праві В. Д. Чернадчук звертає увагу на те, що юридичні факти не припускають договірних засад у їх визначенні (встановленні). Надання правового значення тим чи іншим обставинам залежить від волі законодавця, а не від учасників правовідносин, хоча без них ці обставини могли б і не настати [82, с. 43-47]. Як бачимо з аналізу різних точок зору науковців інших галузей права, можна дійти висновку, що дефініція юридичних фактів як категорії правової дійсності трактується практично однаково.

Таким чином, у сучасних працях різних галузей науки права юридичні факти визначаються як: 1) передбачені

гіпотезою правової норми певні (життєві) обставини, з настанням яких виникають, змінюються або припиняються правові відносини; 2) вольові акти, що породжують, змінюють чи припиняють певні правовідносини (права й обов'язки); 3) факти реальної дійсності, з наявністю або відсутністю яких норми права пов'язують юридичні наслідки, тобто виникнення, зміну або припинення прав і обов'язків у правосуб'єктних осіб [155, с. 108].

Очевидно, що юридичні факти за своїм змістом є звичайними фактичними обставинами реального життя. Визначеність юридичні факти набувають саме в результаті закріплення їх у правовій нормі як обставини, що має значення для правового регулювання, а відтак – вказує на виникнення для учасників відносин суб'єктивних прав та обов'язків. Певну паралель тут можна провести з розмежуванням правовідносин й інших суспільних відносин. Останні тільки в випадку регулювання їх нормами права стають правовідносинами, при цьому не втрачаючи ознак суспільних відносин в цілому. Аналогічно факти реальної дійсності залишаються об'єктивними діями або подіями, а у разі закріплення їх у правовій нормі, набувають ознак юридичних фактів, оскільки стають складовою механізмом правового регулювання тих чи інших суспільних відносин [167, с. 109].

При цьому варто пам'ятати, що юридичні факти не є єдиною підставою виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин. Для їх виникнення необхідна наявність відповідних підстав та комплексу причинних зв'язків. Ми вже детально зупинялися на тому, що для виникнення податкових правовідносин крім юридичного факту необхідна наявність також ще двох підстав: – норми права, яка встановлює ідеальну форму правовідносин, та в положеннях якої містяться вказівки на ці юридичні факти, та – податкової правосуб'єктності учасників цих відносин, за відсутності якої жодні права й обов'язки не можуть бути реалізовані.

Однак, нам варто обмежитися аналізом наукових позицій щодо визначення природи юридичних фактів у фінансовому та податковому праві. Так як у фінансовому та податковому праві

юридичні факти як підстави виникнення податкових правовідносин ґрунтовно відрізняються за змістом, за ознаками і характером правових наслідків від юридичних фактів у інших галузях права, тому необхідно розглянути різні позиції вчених із податкового права та законодавчі положення та дійти до відповідних висновків.

Основи дослідження юридичних фактів у фінансовому праві були закладені певними вченими-фінансистами. Так, Н. І. Хімичева звертає увагу, на те, що виникнення, зміна та припинення фінансових правовідносин, відбуваються за наявності чітко визначених у правових нормах умов [45, с. 69-70]. На думку О. В. Макух, у фінансовому праві юридичні факти – це конкретні життєві обставини, з настанням яких норми фінансового права пов'язують виникнення, зміну та припинення фінансових правовідносин, а також корегують певним чином ті права та обов'язки учасників публічної фінансової діяльності, що виникають в межах відповідних правовідносин; забезпечують реалізацію прав та обов'язків відповідних суб'єктів у фактичній їх поведінці. Вони виступають безпосередньою юридичною підставою виникнення суб'єктивних прав осіб у конкретних правовідносинах, своєрідним засобом переведення правосуб'єктності у відповідне суб'єктивне право; займають самостійне місце у механізмі правового регулювання, адже забезпечують перехід від державного нормативного регулювання суспільних відносин до індивідуального через передбачені у нормах права суб'єктивні права та кореспондуючі обов'язки [168, с. 8-10; 169, с. 256]. Для фінансового права, де домінуючим є метод владних приписів, характерне досить розвинуте регулювання рівною мірою як «за суб'єктом», «об'єктом», так і «за юридичними фактами» [74, с. 154–155.] Так, наприклад, відповідно до ст. 7 ПК України, під час встановлення податку обов'язково визначаються об'єкт оподаткування; податковий період; строк і порядок сплати податку; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.

У науці податкового права окремих аспектів юридичних фактів торкалися у своїх наукових працях В. Г. Баландіна,

М. П. Кучерявенко, І. О. Пасічна, І. Л. Самсін, А. І. Теремецький та ін.

На думку М. П. Кучерявенко, юридичний факт у податковому праві – це певна життєва обставина, з якими норми права зв'язують появу, зміну чи припинення податкових правовідносин. Вони являють собою: по-перше, факти реальної дійсності; по-друге, факти, передбачені нормами податкового права; по-третє, спричиняють визначені юридичні наслідки. [171, с. 86] У податковому праві А. І. Теремецький вважає, що юридичні факти є причиною виникнення, зміни, припинення податкових правовідносин, вони не входять до складу податкових правовідносин і є окремою юридичною категорією. В науковій статті він пише, що податкові правовідносини виникають на підставі норм податкового права та представляють собою індивідуалізований зв'язок між сторонами, який характеризується кореспондуючими юридичними обов'язками і суб'єктивними правами, що реалізуються для задоволення потреб та інтересів держави, суспільства й особистості в податковій сфері [136, с. 180].

Як зазначає І. О. Пасічна, юридичний факт є обов'язковою підставою для виникнення, зміни й припинення правовідношення. Навіть у тих випадках, коли закон покладає певні обов'язки чи надає права, не передбачаючи їх реалізації та яких-небудь юридичних підстав, завжди існує певний факт, з яким закон пов'язує виникнення прав і обов'язків [171, с. 183].

В. Г. Баландіна у власній науковій праці визначає юридичні факти у податковому праві як конкретні обставини реальної дійсності, що визначені у нормах права та з якими пов'язують виникнення, зміну та припинення податкових правовідносин, а також виникнення певних прав та обов'язків у їх суб'єктів [172, с. 67].

Отже, як правова категорія соціальної дійсності юридичний факт може характеризуватись із матеріальної і формально-юридичної сторони. Матеріальна сторона цього явища передбачає, що юридичний факт – це явище об'єктивної реальності, а формальна сторона визначає, що юридичний факт – це не прості життєві обставини, а лише ті обставини, які є об'єктом юридич-

ної кваліфікації на підставі норм права під час дії механізму правового регулювання [9, с. 27].

Втім, за наявності норми права, яка встановлює той чи інший сценарій розвитку податкових правовідносин, юридичний факт є саме тією підставою, яка втілює ці приписи в реальну дійсність. Саме він займає проміжне місце між приписом загальної норми і перетворенням його в конкретні права та обов'язки суб'єктів правовідносин, наповнює певним реальним змістом закріплені правовою нормою суб'єктивні права та обов'язки. Так, наприклад, відповідно до пп. 16.1.11. п. 16.1 ст. 16 ПК України платники податків зобов'язані повідомляти контролюючі органи про зміну місцезнаходження юридичної особи та зміну місця проживання фізичної особи – підприємця [50]. Ця норма встановлює загальний обов'язок для будь-якого платника податку здійснювати певні активні дії при настанні визначених законом обставин. Але до настання цих обставин, не дивлячись на знеособленість норми, тобто поширення її на невизначене коло осіб, вона не викликає жодних правових наслідків. Тільки у випадку настання певного юридичного факту (в даному випадку – зміни місцезнаходження конкретного платника податку) податкова правова норма починає діяти, викликаючи конкретний обов'язок у платника податку.

При цьому, ми погоджуємося з позицією М. П. Кучерявенка стосовно поєднання двох різновидів волі, які характеризують вплив юридичного факту на розвиток правовідносин, у тому числі й податкових. Під першим різновидом науковець розуміє волю держави, яка встановлює конкретний юридичний факт в якості тієї обставини, з якою пов'язуються певні правові наслідки, яка породжує суб'єктивні права і обов'язки учасників відносин. Другий різновид передбачає наявність волі самих учасників, відповідно до якої вони будують свою поведінку. Саме від неї залежить виникнення, зміна та розвиток податкового правовідношення, тривалість цих стадій, характер переходу від однієї стадії до іншої [39, с. 454].

Підсумовуючи наведені міркування, юридичні факти у податковому праві можна охарактеризувати як нормативно

закріплені обставини, що створюють перехід від податково-правової моделі до конкретних податкових правовідносин і виконують основні функції – правоустановчу, правозмінюючу й правоприпиняючу, а також додаткові – конструктивну, гарантійну, інформаційну, прогностичну та стимулюючу функції.

Таким чином, правова категорія юридичного факту об'єднує два протилежних, але нерозривно пов'язаних моменти: це явища дійсності – дія чи бездіяльність (матеріальний аспект). Юридичний факт повинний бути зафіксованим у встановленій законодавством правовій формі, якою є індивідуальний податковий акт. Зміст податкових правовідносин конкретизують такі акти реалізації права, як: документи з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинні документи, регістри бухгалтерського обліку, податкові декларації, акти податкової звітності, податкові повідомлення тощо.

Очевидно, що законодавець визначає певні обставини, які виступають підставою виникнення, зміни й припинення податкових правовідносин. Навіть такі юридичні факти, що спричиняють виникнення у платника податків і зборів прав на пільги, податкові канікули, розстрочку або відстрочку виконання податкового обов'язку, податкові знижки, спрощення механізму оподаткування, зменшення податкового навантаження, зміну правового статусу резидента з нерезидента встановлюються законодавством.

Безумовно, виникнення податкового правовідношення та його подальший розвиток залежать також і від поведінки таких учасників податкових правовідносин як платників податків і зборів. Останні ж зобов'язані підпорядковуватися правилам поведінки, які обумовлені податковим законодавством. Надання правового значення тим чи іншим обставинам дійсності залежить від безпосередньої волі законодавця – держави, а не від волі платників податків, хоча без них ці обставини могли б і не настати. Навіть, поява таких форс-мажорних обставин (певних юридичних фактів) як військовий стан, як міжнародна

фінансово-економічна криза, різке падіння національної грошової одиниці тощо, які не залежать від волі та волевиявлення учасників податкових правовідносин, але безпосередньо впливають на їх поведінку, потребують законодавчого визначення та закріплення. Адже, без відповідного роз'яснення законодавцем природи цих обставин, їх правових наслідків, порядку дій платників податків та контролюючих органів за таких обставин – це може призвести до таких негативних правових наслідків як невиконання податкового обов'язку, виникнення податкового боргу, а в гіршому варіанті для держави ліквідація платника податку та збору та суттєве зменшення податкових надходжень до державного або місцевого бюджетів [64, с. 182].

Також треба пам'ятати, що платники податків значно детальніше аналізують і досліджують юридичні факти у недосконалому податковому законодавстві, як правило, з метою уникнення від виникнення податкових правовідносин та правових наслідків. Розроблено цілий механізм і схеми уникнення від юридичних фактів, що породжують виникнення податкових правовідносин, який прийнято називати мінімізація податкового навантаження. Таким чином, платник податків, який має понад високі доходи, незначні трудові ресурси та витрати, сплачує мінімальні розміри податків та зборів або вказує на відсутність чи збитковість своїх господарських операцій.

Таким чином, із метою уникнення таких схем, законодавець повинен відслідковувати обставини реальної дійсності, що мають значення при оподаткуванні та здійснювати їх належне правове врегулювання. Аналогічну позицію висловила російська вчена М. В. Карасьова [74, с. 156-157], яка у своїй науковій праці зазначає, що будь-яка неточність, некоректність фіксації юридичних фактів у податковій нормі загрожує тим, що платник податків буде використовувати її на свою користь.

Для того, щоб усвідомити механізм впливу юридичних фактів на динаміку будь-яких правовідносин, у тому числі й податкових зобов'язальних, необхідно дослідити їх важливі характеристики.

Так, у теорії праваюрідичні факти характеризується за такими ознаками: 1) реальні життєві обставини або явища матеріального світу; 2) норми законодавства прямо або побічно визнають їх юридичними фактами та зафіксовані у встановленій правовій формі; 3) викликають передбачені законом правові наслідки; 4) містять інформацію про стан суспільних відносин, які входять до предмета правового регулювання [157, с. 13].

Юридичні факти у податковому праві характеризуються за загальними ознаками, що мають особливості прояву в податкових правовідносинах, так і за спеціальними ознаками [172, с. 281-282].

До загальних ознак відносяться: 1) *визначеність* та *індивідуальність* – юридичні факти мають місце у певній точці простору і часу; 2) *нормативна визначеність* – юридичні факти безпосередньо передбачені положеннями норм податкового права, тобто за наявності обставин, передбачених у гіпотезі податково-правової норми, реалізуються права та обов'язки суб'єктів податкових правовідносин; 3) *інформативність* – юридичні факти є обставинами, які містять інформацію про стан суспільних відносин, що є предметом податково-правового регулювання, виражені зовні, вказують на наявність чи відсутність певних явищ матеріального світу, спричиняють передбачені законом правові наслідки [157, с. 7-8]; 4) *зовнішній прояв* – юридичні факти мають зовнішній вираз, якими не можуть бути абстрактні поняття, суб'єктивні думки або події життя людини тощо; 5) *настання правових наслідків* – юридичні факти спричиняють настання передбачених законодавством правових наслідків у податковій дійсності – виникнення, зміну чи припинення податкових правовідносин [155, с. 110].

До спеціальних ознак, які характеризують юридичні факти у податковому праві, на нашу думку, належать такі: 1) *конструктивність* – юридичні факти забезпечують перетворення нормативної форми податкових правовідносин у фактичні податкові правовідносини; 2) *можливість невідповідності правовим наслідкам*, тобто існування юридичного факту не завжди збігається у часі з виникненням юридичних наслідків у сфері подат-

кових правовідносин. Реальна дія чи подія може виникнути і припинитися, а факт її існування може бути встановлено значно пізніше. Юридичний факт може взагалі не спричинити ніяких юридичних наслідків, наприклад, якщо фізична особа, котра займається підприємницькою діяльністю, не зареєстрована як платник податків; 3) *фіктивність* та *удаваність* – юридичні факти можуть виступати як підстави виникнення правовідносин, які є незалежно від реальних фактів, тобто в дійсності факту, у зв'язку з яким виникли податкові правовідносини, не існувало; 4) *відсутність догвірних засад* у визначенні юридичних фактів – законодавство визначає конкретні обставини, які спричиняють виникнення, зміну і припинення податкових правовідносин; 5) *оформленість* – юридичні факти можуть спричинити юридичні наслідки у податковій дійсності лише за їх належного оформлення (податкова декларація, податкова накладна, свідоцтво про народження тощо) [155, с. 110].

Розкриття змісту та загальних і спеціальних ознак юридичного факту в механізмі правового регулювання – це лише перший крок до розуміння його значення у податкових правовідносинах. Наступним кроком, який сприяє пізнанню різноманітності юридичних фактів у податковому праві, є дослідження та розробка їх класифікації, оскільки класифікація виступає засобом вивчення податкових правовідносин й особливостей їх правового регулювання.

Питання класифікації юридичних фактів як підстав виникнення, зміни та припинення правовідносин завжди було актуальним і привертало увагу багатьох учених. На цінність класифікації юридичних фактів вказував і М. М. Агарков, який зазначав, що навіть, якщо ми б мали до кінця відпрацьовану схему всіх чи хоча б основних юридичних фактів радянського цивільного права і розклали за цією схемою різні підстави виникнення зобов'язальних відносин, то завдання розробки системи цих підстав не тільки не було б вирішено, але не було б навіть належним чином поставлено [173, с. 85-86].

М. В. Карасьова зазначила, що з погляду наукового аналізу, а також напрацювань методології законотворчості досить

цінною є класифікація юридичних фактів. При цьому вчена вказує, що сьогодні в теорії права існує безліч класифікацій, кожна з яких має свою цінність для теорії та практики. Якщо перевести їх у площину фінансового права, можна стверджувати, що однією із витриманих є класифікація юридичних фактів за вольовим критерієм на юридичні дії та події [74, с. 162-163].

Досліджуючи поділ юридичних фактів на дії та події, С. А. Зінченко вважає, що вольовий критерій не впливає із природи юридичних фактів, що ускладнює розуміння їх місця та призначення у правовій системі. Події набувають правового значення внаслідок їх юридичного оформлення та здійснення вольових і свідомих дій [174, с. 26-28].

У податковому праві класифікація юридичних фактів також має важливе значення, оскільки дозволяє розкрити особливості юридичних фактів і слугує їх чіткому та повному встановленню, а також дослідженню податкових правовідносин.

Аналіз наукових праць дозволив констатувати, що в теорії юридичної фактології існує два види класифікації: перша класифікація є загальною, іншими словами класичною, що передбачає поділ юридичних фактів у податковому праві за вольовою ознакою, та допоміжна класифікація, яка полягає в тому, що юридичні факти формуються в підгрупи за галузевими (підгалузевими) особливостями. Так, за вольовою ознакою юридичні факти поділяють на юридичні дії та події, які породжують, змінюють і припиняють податкові правовідносини. Спірним залишилося питання стосовно віднесення фактів-станів до класифікаційної системи за вольовою ознакою. Одні автори відносять стани до особливої групи разом із діями та подіями [17, с. 14], інші – вважають, що факти-стани можуть бути як юридичними діями, так і юридичними подіями [158, с. 85-86]. На нашу думку, заслуговує на увагу позиція В. Б. Ісакова, який зазначав, що фактичні стани набувають самостійності та виступають як юридичні факти в фактичних складах у різних правовідносинах [157, с. 35]. Іншою є позиція С. С. Алексєєва, що розглядав стани як ланку в особливій класифікації юридичних фактів, а не разом із діями та подіями [10, с. 360]. Л. О. Чеговадзе звертає увагу на

наявність фактичних станів дійсності, які за наявності певних умов набувають значення юридичного факту. Такі стани необхідно віднести до юридичних фактів унаслідок того, що вони зумовлюють застосування відповідних нормативних установлень та правові наслідки набувають правового значення. Ці фактичні стани, на думку автора, є сукупністю умов та ознак, наявність яких призводить до того, що фактичне явище дійсності, яке не є ні дією, ні подією, спричиняє правові наслідки [175, с. 477]. Проте законодавство, що регулює сферу оподаткування, визначає факти-стани не самі собою, а, як правило, разом з певними діями чи подіями, що разом становлять фактичний склад. В. Д. Чернадчук зазначає, що юридичні факти-стани в бюджетному праві є визнаними уповноваженим суб'єктом, тривалими, безперервними особливими обставинами, які зумовлені вольовими діями суб'єктів, або такі, що виникли поза їх волею й породжують правові наслідки. При цьому вчений стверджує, що юридичні факти-стани безпосередньо не можуть бути підставами виникнення, зміни чи припинення бюджетних правовідносин, вони можуть бути елементарними юридичними фактами юридичного складу, але в будь-якому разі потребують визнання нормативно-правовим актом [82, с. 400].

В. Д. Чернадчук, враховуючи такий критерій, як характер дії обставин, який має узагальнюючий характер, класифікує юридичні факти за критерієм періодичності: юридичні факти однократної дії, юридичні факти періодичної дії та випадкової дії. При цьому під юридичними фактами випадкової дії розуміються обставини, з якими бюджетно-правова норма пов'язує можливість (ймовірність) виникнення, зміни чи припинення бюджетних правовідносин [82, с. 398-399]. Однак, для розкриття змісту такої класифікації необхідно все-таки зазначити, що юридична дія в праві – це вольова діяльність суб'єктів податкових правовідносин, визначена в податковому законодавстві та спрямована на породження, зміну чи припинення податкових правовідносин. У правовому регулюванні дії розглядають: з одного боку, як підстави для виникнення, зміни чи припинення правовідносин, а з іншого – як матеріальний об'єкт, на який

впливають правовідносини та заради якого проводиться все правове регулювання.

Іншою не менш відомою в теорії юридичної фактології є класифікація юридичних фактів за наслідками, що вони породжують, на правопороджуючі, правозмінюючі та правоприпиняючі [158, с. 87; 176, с. 342]. Відповідно, перші породжують, другі змінюють, а треті завершують (припиняють) податкові правовідносини. На думку О. А. Красавчикова [158, с. 76], розвиток правовідносин має три головних складових: виникнення та припинення, а також зміна правовідносин. Тобто однозначно існують правові підстави виникнення, зміни та припинення.

Прихильником ідеї класифікації за вольовою ознакою на чотири групи був А. Ф. Клейман, який виділяв у четверту групу факти, за наявності яких угода є недійсною: недієздатність, примус, обман, помилка, кабальність, фіктивність угоди тощо [176, с. 34-35]. З погляду М. В. Карасьової, запропонована О. А. Красавчиковим класифікаційна система потребує доповнення правозавершуючими фактами. Наприклад, обов'язок з визначення податкового зобов'язання зі сплати податку з доходів фізичних осіб можна вважати завершеним тільки після закінчення календарного року. Звідси, на думку вченої, правозавершуючим юридичним фактом для фізичної особи-платника податків, який отримав дохід, що підлягає оподаткуванню, є закінчення календарного періоду календарного року та, як результат, – сформування сукупного річного доходу [74, с. 176]. Враховуючи те, що виникнення податкових правовідносин завжди пов'язане з мобілізацією надходжень грошових коштів до бюджетів (державного та місцевих), то на сьогодні актуальним є питання чіткого визначення та нормативного закріплення обставин соціальної дійсності, які породжують такі правовідносини. На нашу думку, особливо важливим є дане питання для суб'єктів підприємницької діяльності (нерезидентів), які отримують або у яких виникає дохід на території України, оскільки відсутність чітко визначених юридичних фактів у цих правовідносинах може призвести до подвійного оподаткування доходів таких суб'єктів.

На важливість та необхідність чіткого нормативного визначення правопороджуючих юридичних фактів звертала увагу М. В. Карасьова [74, с. 177], зазначаючи, що в площині законодавчої діяльності питання визначення правопороджуючих юридичних фактів є досить складним, оскільки вимагає розуміння функціонування фінансових механізмів у системі мікро- та макроекономічних процесів. У випадку не врегулювання цього питання на законодавчому рівні можуть виникнути безглузді ситуації, подвійне оподаткування та інше.

Необхідно зупинитися окремо на правозмінюючих юридичних фактах, які відіграють також важливу роль у розвитку податкових правовідносин.

З погляду О. А. Красавчикова, правозмінюючими вважаються такі юридичні факти, з якими норма права пов'язує зміну певного обов'язку. Проте правовідносини можуть бути змінені як щодо носіїв таких обов'язків, так і щодо змісту цього обов'язку [158, с. 90]. Прикладом правозмінюючих юридичних фактів можуть бути рішення органів судової влади, отримання платником податків пільги зі сплати того чи іншого податку, рішення контролюючого органу про розстрочення податкового боргу та відстрочення податкового зобов'язання та інші.

Серед правопороджуючих, правозмінюючих юридичних фактів є також і такі, що припиняють податкові правовідносини, які можуть бути виражені як у юридичних діях, так і в подіях. Наприклад, скасування державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності – платника податків, чи визнання недійсними установчих та інших первинних документів у судовому порядку є підставою для зняття таких платників з податкового обліку та є безпосередньо фактами, які припиняють податкові правовідносини між суб'єктами. Найпоширенішою подією, що припиняє податкові правовідносини, є смерть платника податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

На думку М. В. Карасьової, для органу, що має законодавчу ініціативу, питання нормативного визначення юридичних фактів, що припиняють податкові правовідносини, є досить складним, це пов'язано з тим, що держава зацікавлена в реаль-

них, а не формальних надходженнях грошових коштів до відповідних бюджетів чи фондів, а тому вона не може допустити, щоб виконання податкових зобов'язань для платника було пов'язано з формальними юридичними фактами, тобто такими, що не призведуть до надходження грошових коштів до бюджетів (державного, місцевих) та відповідних фондів [74, с. 178]. Підтвердженням цього є дискусія, що ведеться серед учених і практиків щодо визначення моменту виконання податкового зобов'язання: день фактичного надходження грошових коштів до бюджету чи здачі в банк платіжного доручення.

Досліджуючи зазначене питання, Н. Ю. Пришва вказала, що обов'язок платника сплатити податок має публічно-правовий характер і його не можна розглядати як аналог цивільно-правового обов'язку. Це пов'язано з тим, що: 1) податок, відповідно до ч. 2 ст. 92 Конституції України, встановлюється виключно законом; 2) законом, а не договором встановлюється його обов'язковість і порядок примусового стягнення; 3) податкове зобов'язання має односторонній характер; 4) обов'язок банку зі списання податкових платежів ґрунтується не на договорі, а на законі. Відносини, які виникають щодо сплати платником податкових платежів, регулюється нормами податкового права [178, с. 106-107].

Існує ще одна класифікація юридичних фактів у податковому праві за характером дії, відповідно до якої юридичні факти поділяють на: факти однократної дії та факти триваючої дії, тобто факти-стани. Так, визначення та сплата податкового зобов'язання, надання повідомлень про відкриття та закриття рахунків у банківських установах є фактами однократної дії. Серед фактів-станів у податковому праві поширеним є факт, що породжує право на пільгу при сплаті, наприклад, податку з доходів фізичних осіб, які мають статус: Герой України, учасники бойових дій тощо.

У теорії юридичної фактології, крім зазначених вище класифікацій, існує ще й класифікація юридичних фактів на головні та другорядні. При цьому під другорядними юридичними фактами розуміються такі факти, які, немов надбудовуються над

первинними фактами та є їх узагальненим і систематизованим вираженням. Відповідно до первинних юридичних фактів необхідно віднести ті факти, які є базою (основою) для поєднання на законодавчому рівні в загальний зведений юридичний факт. З погляду Г. В. Кикотя [179, с. 32], головний факт більш повно відображає істотність регульованої ситуації, а всі інші факти мають уточнююче значення, конкретизують юридично значимі деталі. Наприклад, відповідно до ст. 169 ПК України, категоріям осіб, що можуть скористатись правом зменшення суми місячного оподаткованого доходу у вигляді зарплати на суму податкової соціальної пільги з податку на доходи фізичних осіб, застосовується до нарахованого місячного доходу платнику податку у вигляді заробітної плати виключно за одним місцем його нарахування (виплати). Така пільга дозволяє зменшити суму загального місячного оподаткованого доходу, розмір якої безпосередньо залежить від розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленого законом на 1 січня звітного податкового року [50]. Таким чином, похідним юридичним фактом є соціальна пільга у розмірі, визначеному в ПК України, а первинним – дохід платника податків у вигляді заробітної плати, від якого нараховується така соціальна пільга.

На думку В. Г. Баландіної, юридичні факти за формою вираження можна поділити на дві групи: 1) юридичні факти, що породжують юридичні наслідки у разі наявності певного явища; 2) юридичні факти, що породжують юридичні наслідки за відсутності визначених явищ. На думку вченої, відсутність права на соціальну пільгу у одного за батьків може породити такий наслідок, як право отримати податкову соціальну пільгу іншому з батьків. Крім того, отримати податкову соціальну пільгу може лише той платник податків, який звернувся до свого роботодавця з відповідною заявою про застосування цієї пільги згідно положень податкового законодавства [172, с. 61-62].

Залежно від місця юридичних фактів у механізмі правового регулювання їх можна розмежувати на дві групи: 1) початкові – юридичні факти, які відносяться до початкових ланок меха-

нізму правого регулювання, що породжують правовідносини; 2) кінцеві (завершуючі) – юридичні факти, які виступають завершуючою ланкою у механізмі правового регулювання, припиняють правовідносини, тобто факти, за допомогою яких правове регулювання досягає своєї кінцевої мети [10, с. 343]. Так, початковим юридичним фактом у механізмі правового регулювання є факти, що пов'язані з отриманням статусу суб'єкта підприємницької діяльності та платника єдиного податку, а кінцевими – такі факти: ліквідація, смерть, визнання померлим чи безвісти відсутнім платника податку.

За повторюваністю юридичні факти доцільно розподілити на: разові та систематичні. До разових можна віднести факти реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності в органах державної податкової служби, отримання відстрочки щодо сплати податкового зобов'язання, розстрочки податкового боргу, адміністративне оскарження рішень контролюючого органу. Систематичними є дії щодо подання податкової звітності до контролюючого органу, отримання патентів, свідоцтв платника єдиного податку та інші дії.

У механізмі правового регулювання податкових правовідносин юридичні факти можуть виступати як одиничні явища, так і явища, що передбачають комплекс та порядок дій [131, с. 213]. У зв'язку з зазначеним юридичні факти доцільно розподіляти на: 1) прості – окрема обставина соціальної дійсності, яка визначена в нормі права та породжує виникнення, зміну та припинення податкових правовідносин; 2) складні (фактичні склади) – це сукупність соціально важливих життєвих обставин, що визначені в нормі права та які лише в своїй сукупності породжують правові наслідки. Більш детально особливості та характерні ознаки зазначених груп юридичних фактів буде розкрито в наступних розділах цього дослідження.

За ознакою документального закріплення юридичні факти в податковому праві, на відміну від цивільного, існують винятково у визначеній правовій формі та закріпленому вигляді. Тоді як у цивільному праві вони можуть існувати і в неоформленому вигляді. Наприклад, вчинення правочинів в усній формі згідно зі

статтею 206 ЦК України [146], де визначено, що усно можуть вчинятися правочини, які повністю виконуються сторонами у момент їх вчинення, за винятком правочинів, які підлягають нотаріальному посвідченню та (або) державній реєстрації, а також правочинів, для яких недодержання письмової форми має наслідком їх недійсність. Враховуючи особливості податкових правовідносин, де контролюючі органи наділені значним обсягом владних повноважень щодо платників податків і зборів, всі соціально важливі дії та події для контролюючих органів і платників податків повинні існувати винятково в оформленому вигляді.

За ознакою визначеності нормативної моделі юридичні факти можна розподілити на дві групи: визначені та відносно визначені (бланкетні) [157, с. 41-42]. До першої групи відносять юридичні факти, що повно визначені в нормі податкового права і не вимагають будь-якої конкретизації контролюючим органом. До другої групи відносяться факти, які необхідно конкретизувати органу державної податкової служби в процесі застосування тієї чи іншої правової норми. Як свідчить практика, законодавство, що регулює сферу оподаткування перебуває в процесі розвитку, а тому досить поширеними є випадки, коли юридичні факти визначені не досить чітко, або ж взагалі не визначені, хоча повинні бути визначені. Це в свою чергу призводить до прийняття органами державної податкової служби податкових роз'яснень, листів, різного змісту, що роз'яснюють положення одних і тих само норм податкового законодавства. Крім того, такі листи та роз'яснення досить часто змінюються або, навіть, суперечать один одному, а для платника залишаються незрозумілими його дії щодо визначення та сплати податку, збору (обов'язкового платежу) та інших дій.

Щодо зв'язку з відповідними правовідносинами юридичні факти розподіляються на матеріальні та процесуальні. До перших належать фактичні обставини, що є підставами настання матеріальних правовідносин. Друга категорія пов'язана з юридичним процесом, його рухом і розвитком [179, с. 32-33]. Враховуючи те, що розвиток податкових правовідносин пов'язаний з великою кількістю дій суб'єкта владних повноважень, то в по-

датковому законодавстві поширеними є процесуальні юридичні факти, як-от: дії щодо здійснення апеляційного оскарження платниками податків повідомлень-рішень органів державної податкової служби; дії, пов'язані із здійсненням податкових перевірок; накладення арешту на активи платника податку та ряд інших. Матеріальні юридичні факти наявні в розвитку податкових правовідносин, однак їх кількість, на нашу думку, є меншою порівняно з процесуальними фактами.

Додатково юридичні факти залежно від суб'єкта правовідносин, для якого вони встановлюють певні права та обов'язки, можна поділити на: юридичні факти, що породжують права та обов'язки для контролюючого органу, та юридичні факти, що породжують права та обов'язки платників податку, зборів (обов'язкових платежів).

За доказовим значенням юридичні факти можуть бути загальновідомими та преюдиційно встановленими. Так, загальновідомими потрібно вважати такі факти, які відомі широкому колу осіб, у тому числі і органам, що застосовують податкові норми. Однак під преюдиційно встановленими юридичними фактами потрібно розуміти факти, які зафіксовані відповідним компетентним органом і тому приймаються таким правозастосовним органом. Наприклад, наявність у матері дитини або кількох дітей є загальновідомим юридичним фактом, що має юридичне значення для отримання нею права на соціальну пільгу. Юридичні факти, які встановлені рішенням суду та які впливають на розвиток податкових правовідносин, є преюдиційними встановленими юридичними фактами.

Виходячи з передбачених податковим законодавством видів податків та зборів, доцільно розмежувати юридичні факти як підставу виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин в залежності від виду податку та збору на: 1) юридичні факти, які породжують, змінюють або припиняють податкові правовідносини щодо визначення та справляння податку на прибуток; 2) юридичні факти, які породжують, змінюють або припиняють податкові правовідносини щодо визначення та справляння податку на додану вартість; 3) юридичні факти, які

породжують, змінюють або припиняють податкові правовідносини щодо визначення та справляння податку з доходів фізичних осіб; 4) юридичні факти, які породжують, змінюють або припиняють податкові правовідносини щодо справляння місцевих податків; 5) юридичні факти, які породжують, змінюють або припиняють податкові правовідносини щодо справляння загальнодержавних та місцевих зборів; 6) та інші юридичні факти, які породжують, змінюють або припиняють податкові правовідносини щодо справляння інших видів податків та зборів [64, с. 181].

Отже, із зазначеного вище видно, що класифікація юридичних фактів у податковому праві є досить об'ємною та невичерпною. Вона постійно змінюється та доповнюється вченими, які займаються її дослідженням. Однак, необхідно пам'ятати, що в її основі лежить загальна класифікація юридичних фактів за волевою ознакою на дії (залежать від волі та волевиявлення учасників правовідносин) та події (не залежать від волі та волевиявлення учасників правовідносин). На нашу думку, значущість такої класифікації полягає саме в тому, що завдяки їй можна визначити та дослідити правові засади динаміки податкових правовідносин, що в свою чергу може призвести до їх удосконалення та позитивного розвитку податкових правовідносин і суттєвих надходжень до бюджетів державного та місцевих рівнів.

Таким чином, класифікувати юридичні факти у податкових правовідносинах можна за різними підставами.

За правовими наслідками: 1) *правовстановлюючі* – юридичні факти, з якими норми права пов'язують виникнення податкових правовідносин; 2) *правозмінюючі* – юридичні факти, з якими норми права пов'язують зміну податкових правовідносин; 3) *правоприпиняючі* – юридичні факти, з наявністю яких норми права пов'язують припинення податкових правовідносин. Той самий факт може спричинити кілька юридичних наслідків. Наприклад, смерть одночасно є причиною припинення правовідносин зі сплати податків і причиною виникнення правовідносин зі сплати податку на майно, що переходить у порядку спадкування чи дарування.

За характером волі: 1) *дії* – юридичні факти, що є результатом вольової поведінки людей, результатом волевиявлення особи. Вони можуть виступати у формі: а) *правомірних дій* – дій, що відбуваються відповідно до вимог податкових норм або норм, що не суперечать нормам податкового законодавства; б) *неправомірних дій* – дій, що порушують вимоги закону і не відповідають приписам правових норм. На підставі правових норм приймаються індивідуальні податкові акти як правомірні юридичні дії, спрямовані на виникнення, зміну чи припинення конкретних податкових правовідносин; в) *активні* – проявляються у виконанні чого-небудь (наприклад, сплата або утримання податків та зборів, подання декларації, отримання доходів); г) *пасивні* – проявляються в утриманні від здійснення чого-небудь (наприклад, необхідно здійснити державну реєстрацію платника податків, а платник податків ігнорує необхідність вчинення цих дій, тобто бездіяльність особи); 2) *події* – явища, що відбуваються незалежно від волі суб'єктів податкових правовідносин (смерть і народження людини пов'язуються з припиненням податкових правовідносин чи зміною їх режиму; військовий стан, стихійні лиха та інші форс-мажорні обставини можуть бути передумовою введення особливих податків, надходження яких покриє відповідні витрати держави на нові публічні потреби тощо) [180, с. 179].

Доцільність наукового роз'яснення правової природи юридичних фактів у податковому праві визначається тим, що вони займають провідне місце в механізмі правового регулювання податкових правовідносин. Їх головне значення у процесі правового регулювання – юридично забезпечити виникнення, припинення та трансформацію податкових правовідносин.

Уніфікуючи позиції правової доктрини, варто запропонувати декілька підходів до визначення юридичного факту. Одні вчені розглядають його у вузькому значенні як певну фактичну обставину, що складається з одного елементу, інші, навпаки, досліджують у більш широкому значенні як різні фактичні обставини, які мають правове значення, наприклад, елементи фактичного складу, фактичного комплексу. Проте, в результаті аналізу

юридичних фактів як підстави виникнення, трансформації та припинення податкових правовідносин та з метою уніфікації наукових позицій щодо тлумачення поняття юридичних фактів, нами запропоновано їх визначення у податковому праві як явища об'єктивної дійсності, що існує у формі подій або дії (або бездіяльності), яке призводить до виникнення, зміни та припинення податкового правовідношення та характеризується здатністю для юридичної оцінки, що є підставою для використання, дотримання, виконання або застосування норм права з метою регулювання породженого цим явищем податкового правовідношення [180, с. 180].

Досліджені нами загальні ознаки юридичних фактів мають особливості визначення в податковому праві, а спеціальні ознаки характерні лише юридичним фактам, що спричиняють виникнення саме податкових правовідносин. Юридичні факти характеризуються як нормативно закріплені факти, які не припускають договірних засад їх визначення, зафіксовані у формі індивідуальних податкових актів і з якими норми податкового права пов'язують виникнення, зміну та припинення податкових правовідносин.

Законодавство, що регулює сферу оподаткування, не містить як визначення поняття юридичного факту, так і його основних ознак. Враховуючи позиції науковців, пропонується трактувати юридичні факти в податковому праві як певні обставини реальної дійсності, що визначені в нормах права та з якими пов'язують виникнення, зміну чи припинення податкових правовідносин, а також виникнення певних прав та обов'язків у їх суб'єктів.

Функції юридичних фактів у податковому праві розкривають їх зміст та визначають місце в механізмі правового регулювання та поділяються на головні, додаткові. Окрім основної функції – виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин, юридичні факти виконують також додаткові функції, як гарантія законності, індивідуального регулятора податкових правовідносин, стимулююча, інформаційно-прогностична. Індивідуальне регулювання в податковому праві повинно здійснюва-

тися винятково відповідно до норм права, але поширеними є випадки, коли акти індивідуальної дії суб'єктів податкових правовідносин виходять за межі норм законодавчих актів і сприяють уникненню від оподаткування, що в подальшому супроводжується судовими спорами.

Запропоновано розрізняти юридичні факти в залежності від учасників податкових правовідносин, в залежності від видів податків та зборів та в залежності від виникнення правових наслідків. Таким чином, рекомендуємо поділяти юридичні факти у податковому праві *в залежності від настання правових наслідків для платників податків та зборів поділяти на:* 1) юридичні факти, що породжують правові наслідки за наявності певних умов; 2) юридичні факти, що не породжують юридичні наслідки за наявності певних умов; *в залежності від учасників податкових правовідносин юридичні факти, які обумовлюють виникнення у них прав та обов'язків:* 1) фізичним особам резидентам платникам податків та зборів; 2) фізичним особам нерезидентам платникам податків та зборів; 3) юридичним особам резидентам платникам податків та зборів; 4) юридичним особам нерезидентам платникам податків та зборів; *в залежності від видів податків та зборів на юридичні факти, які породжують, змінюють або припиняють податкові правовідносини щодо визначення та справляння:* 1) податку на прибуток; 2) податку на додану вартість; 3) податку з доходів фізичних осіб; 4) місцевих податків; 5) загальнодержавних та місцевих зборів; 6) інших видів податків та зборів.

Отже, виникнення податкових правовідносин завжди пов'язане з мобілізацією надходжень грошових коштів до державного та місцевих бюджетів. У зв'язку з цим актуальним є питання вичерпного визначення та нормативного закріплення обставин дійсності, які породжують такі правовідносини. У чинному податковому законодавстві України дотепер не визначено окремі юридичні факти, такі як форс-мажорні обставини, які мають суттєве значення для виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин та правового статусу їх суб'єктів.

З огляду на те, що юридичні факти є правовою підставою не лише виникнення, а й припинення податкових правовідносин, тому у широкому розумінні, в податковому праві припиняються загальні податкові правовідносини на підставі таких юридичних фактів як: смерть фізичної особи-платника податків; визнання її недієздатною або безвісно відсутньою; примусова або добровільна ліквідація юридичної особи; настання форс-мажорних обставин обумовлених законодавством. А спеціальні податкові правовідносини, ті без яких не реалізуються загальні податкові правовідносини, пов'язані з подіями, діями або правовим становищем суб'єктів, що призводять до належного виконання юридичних обов'язків і забезпечення суб'єктивних прав, передбачених податковим законодавством. Таким чином, це надає підстави стверджувати, що припинення спеціальних податкових правовідносин відбувається за наявності обставин об'єктивної дійсності, а також правомірних дій суб'єктів податкових правовідносин, що обумовлюють належне виконання юридичних обов'язків та забезпечення їх суб'єктивних прав, передбачених чинним податковим законодавством.

2.3 Податковий обов'язок як підстава виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин

Причиною негативного сприйняття платниками податків процесу оподаткування та виникнення податкових зобов'язань як невинуватого податкового навантаження є історично сформована думка, що податкові зобов'язання – це інструмент державного примусового механізму. Проте, таке сприйняття платниками податків сутності податкових зобов'язань відображає лише одну сторону їх об'єктивної природи фіскальну, однак, як податкове зобов'язання у перспективі є результатом подальшого відтворення, обсяг яких залежить від якісних і кількісних параметрів сукупного доходу, що формується на різних стадіях виробництва та обміну товарів, робіт та послуг. Отже, формування податкової свідомості та ставлення до податкових відносин зна-

ходить у прямій залежності від механізму практичного застосування податкових зобов'язань.

Роз'яснюючи дефініцію поняття «податкове зобов'язання», в першу чергу, ми суб'єктивно наділяємо його певними характеристиками, ототожнюючи його зміст із наслідками реалізації на практиці. Вибір форм застосування податкового зобов'язання є доволі суб'єктивним процесом, який охоплює в собі характер ринкових відносин, тип державного устрою, національні традиції, місце нашої держави на міжнародному ринку та який безпосередньо залежить від зрілості правової свідомості, шляхів реалізації у суспільстві внутрішнього потенціалу змісту податкового зобов'язання. Непостійність у сфері правого забезпечення податкових відносин обмежує можливість прояву всіх внутрішніх характеристик податкового зобов'язання як правової категорії.

Науково-теоретичним підґрунтям аналізу природи податкового зобов'язання як підстави виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин стали наукові праці таких вчених як В. Л. Андрущенко, А. Г. Васильєва, О. А. Журавський, С. В. Запольський, В. В. Кириченко, Т. В. Панченко, В. Б. Рарицька, І. Л. Самсін, Л. К. Царьова, В. Л. Чернадчук та інших. Однак, потрібно зважати на те, що існуючі наукові праці присвячені дослідженню правової природи податкових зобов'язань, лише частково торкаються аналізу умов виникнення та припинення податкового зобов'язання як правових підстав, порядку його виконання, правових наслідків його невиконання та виконання, природи податкового боргу, особливостей списання безнадійного податкового боргу. Таким чином, залишається малодослідженим питання порядку виконання податкових зобов'язань, а саме розкриття об'єктивного змісту, законодавчого визначення та підстав виникнення податкових зобов'язань як фундаментальної правової категорії у податковому праві.

Податковий обов'язок платника податків являє собою доволі складну правову категорію, адже його виконання обумовлюється значною кількістю приписів процесуального характеру. Саме завдяки модернізації податкових процедур, простоти та

зручності їх здійснення, якості надання податкових консультацій щодо роз'яснення вимог чинного податкового законодавства органами Державної фіскальної служби України, формується новий погляд на сприйняття, розуміння та правове регулювання податкового обов'язку платника податків. Динаміка податкових правовідносин створюється завдяки тісному правовому взаємозв'язку платників податків та держави і спонукає до активного пошуку новітніх наукових підходів та механізмів для всебічної реалізації суб'єктивних прав та обов'язків учасників податкових правових відносин.

Відповідно до вимог ст. 36 ПК України, податковим обов'язком визнається обов'язок платника податків обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені цим Кодексом, законами з питань митної справи [50]. Таким чином, податкове зобов'язання у правильно-му розумінні його змісту є складною правовою категорією та охоплює не лише обов'язок сплати податку або збору, а й інші обов'язки платника податку такі як: зареєструватися та стати на облік як платник податку, визначити й обчислити розмір податкового зобов'язання, задекларувати та/або звітувати, справити податок та збір, у порядку та в строки визначені ПК України. Податковий обов'язок виникає з кожного окремого податку, збору й обов'язкового платежу. Припинення податкового обов'язку регламентується ст. 37 ПК України.

Податкові правові поняття досить швидко реагують на зміну правової дійсності та сучасні світові тенденції, трансформуються та по-новому структурують правові зв'язки учасників податкових правовідносин. Передумовою розвитку фінансового права стала система зобов'язальних відносин, яка сформувалася за часів античності. Поняття «зобов'язання» (від лат. *obligatio*) у римському приватному праві визначалось як правовідношення між кредитором та боржником, при цьому, його сутність полягала в праві на чужі дії та чужу волю.

Шляхом аналізу тлумачення поняття «податкове зобов'язання» окреслюють його характерні ознаки, котре відрізняють його від інших правових категорій схожих за змістом, на-

приклад, від поняття «податкового обов'язку» платника податку, яке є більш ширшим за своїм юридичним змістом. Так, великий тлумачний словник української мови визначає поняття «податкове зобов'язання» як загальну суму податку нараховану платником податку за звітний податковий період [181, с. 474].

ПК України визначає податкове зобов'язання як суму 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 (у тому числі сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установленій законом строк) [182, с. 319].

У наукових колах обговорювалась сутність податкового обов'язку платника податків. На думку П. М. Дуравкіна, податковий обов'язок визначається як сукупність закріплених в нормах податкового законодавства обов'язків, які становлять собою забезпечену силою державного примусу міру належної поведінки (активної позитивної або пасивно позитивної) зобов'язаного суб'єкта податкових правовідносин [183, с. 7].

Погоджуємося з думкою І. Л. Самсіна, що саме податкове зобов'язання має розглядатися як комплексна категорія, як правовідношення, яке, з одного боку, витікає з однозначного імперативного веління держави, а з другого – передбачає певну взаємність прав та обов'язків держави і платника податків, коли виконання зобов'язання з боку платника покладає на державу обов'язок використати зібрані кошти за призначенням [184, с. 38].

Як зазначає Н. Ю. Онищук, податковий обов'язок розглядається у таких аспектах: а) у вузькому (обов'язок зі сплати податків) і широкому розумінні (сукупність обов'язків із ведення податкового обліку, сплати податків і зборів та податкової звітності); б) з позицій змісту та сутності; в) розмежовуючи об'єктивний та суб'єктивний податковий обов'язок; г) як податковий обов'язок зобов'язаної особи та владного суб'єкта; д) з позицій статистики та динаміки [185, с. 7].

На думку О. В. Ларина, обов'язок зі сплати податків і зборів, що прирівнюється до податкового обов'язку (у вузькому розумінні), є виразником публічного інтересу держави та територіальних громад в отриманні відповідних обсягів доходів централізованими публічними грошовими фондами коштів [186, с. 8].

Як вважає Д. О. Гетманцев податковий обов'язок платника складається із трьох визначених законом складових (обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку і збору), що існують автономно, однак тісно пов'язані одна з одною. Для існування податкового обов'язку обов'язковою є наявність всіх трьох складових [187, с. 136]. Підтримуємо позицію науковця, оскільки податковий обов'язок дійсно складна та багатогранна правова категорія, яка охоплює значно ширший зміст, ніж зміст яким його наділяє податкове законодавство через визначення поняття податковий обов'язок.

Податкові зобов'язальні правовідносини, як і будь-які інші правовідносини, передбачають певну динаміку. Для повного аналізу останньої нас цікавлять підстави та механізм реалізації усіх стадій цього процесу, до них відносяться: виникнення податкового обов'язку, виконання, зміна та припинення, а також правові наслідки не виконання податкового обов'язку. Першою з них є стадія виникнення податкового обов'язку.

Податкові зобов'язання виникають, змінюються, припиняються за наявності підстав визначених ПК України. До загальних підстав їх виникнення можна віднести: а) наявність об'єкту податку, як складової його механізму; б) наявність зобов'язаного суб'єкта податкових правових відносин – платника податку у якого виникає даний об'єкт податку; в) вплив податкового періоду, коли сума податку або збору повинна бути обчислена та сплачена до бюджету.

Одним із найважливіших питань при аналізі податкового зобов'язання є з'ясування моменту його виникнення [182, с. 319]. Як вважає Л. К. Царьова, таке формулювання дає можливість стверджувати, що податкове зобов'язання виникає не з волі зобов'язаної особи – платника податків, а згідно з поклада-

ним на платника обов'язком, встановленим імперативними приписами норм податкового законодавства. Тобто, податкове зобов'язання випливає з обов'язку, тому його можна вважати як обов'язок здійснити певні активні дії грошового характеру на користь відповідного публічного фонду – бюджету певного рівня [188, с. 62].

На думку В. Б. Рарицької, істинна правова природа податкових правовідносин, які виникають між зазначеними суб'єктами, розкривається не через панівне в науці розуміння його як одностороннього, безумовного, безвідплатного та примусового податкового обов'язку платника податків, яке ще більш загострює існуючу конфліктність податково-правового регулювання та зумовлює його асиметричність, а ґрунтується на конструкції податкового зобов'язання, особливості якого відображають справжню суть податкових правовідносин [189, с. 120].

Специфічний характер податкових зобов'язань пояснюється тим, що вони виникають не з договору, а з правових норм, які містяться у ПК України. На думку В. В. Кириченко, якщо договір або інший правочин як основна підстава виникнення податкового зобов'язання передбачають вільне волевиявлення сторін, то виникнення податкового обов'язку передбачає волевиявлення лише на стадії формування об'єкта оподаткування (укладання правочинів із метою отримання доходу або прибутку) [190, с. 25]. Так, наприклад, відповідно до вимог пп. 267.2.1 п. 267.2 ст. 267 ПК України, об'єктом оподаткування у транспортному податку є легкові автомобілі, з року випуску яких минуло не більше п'яти років (включно) та середньоринкова вартість яких становить понад 750 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового року [191]. Кожен власник легкового автомобіля може без проблем розрахувати його середньоринкову вартість скориставшись сайтом Міністерства економічного розвитку і торгівлі України. Автоматичний розрахунок здійснюється на підставі вимог постанов Кабінету Міністрів України від 10 квітня 2013 р. № 403 «Про затвердження Порядку визначення середньоринкової вартості легко-

вих автомобілів, мотоциклів, мопедів» [192] та від 18 червня 2016 року № 66 «Про затвердження Методики визначення середньоринкової вартості легкових автомобілів» [193]. Ставка податку встановлюється з розрахунку на календарний рік у розмірі 25 000 гривень за кожен автомобіль, що є об'єктом оподаткування. Таким чином, платник податку добровільно погоджується сплачувати транспортний податок, адже не здійснює правочини з передачі права власності на легковий автомобіль іншому суб'єкту. З урахуванням такої особливості податкових зобов'язань, механізм їх розрахунку та виконання платниками податків повинен бути чітко деталізований і визначений податковими правовими нормами, адже подвійне тлумачення породжує невизначеність податкових правовідносин і порушує принцип верховенства права.

Функціонування цілісної податкової системи базується на самостійному визначенні платниками податків своїх податкових зобов'язань. На нашу думку, на сьогодні недостатньо уваги приділяється вітчизняними науковцями важливості забезпечення правового регулювання такої складової податкового обов'язку, як правомірне ведення податкового обліку результатів фінансово-господарської діяльності. Адже, як слушно зазначав І. Л. Самсін, щоб виконати обов'язок зі сплати податку, платник, як правило, зобов'язаний спочатку здійснити облік об'єктів оподаткування, обрахувати суму податку, узгодити її шляхом надсилання податкової декларації до податкового органу, а вже потім здійснити сплату суми податку в строки, визначені в законі, які за загальним правилом встановлюються у днях з моменту закінчення того податкового періоду, в якому виникло зобов'язання [194, с. 198].

З метою спрощення ведення податкового обліку платниками податків вносились пропозиції щодо удосконалення податкового законодавства України. Надбанням таких правотворчих процесів можна вважати, наприклад, зміни до обрахування об'єкту оподаткування податком на прибуток у частині врегулювання розбіжностей між даними бухгалтерського обліку та податкового обліку юридичних осіб, які відрізняються своїми

цілями та наслідками. Крім того, проведено чітку регламентацію переліку витрат суб'єктів підприємницької діяльності – фізичних осіб для обрахування річної суми чистого оподаткованого доходу з метою сплати податку на доходи фізичних осіб та інше.

Недотримання податкової дисципліни платниками податків призводить до вжиття відповідних заходів впливу з боку контролюючого органу. Згідно з вимогами п. 54.3 ст. 54 ПК України, контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму грошових зобов'язань, зменшення (збільшення) суми бюджетного відшкодування та/або зменшення (збільшення) від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків, передбачених ПК України або іншим законодавством, якщо: платник податків не подає в установлені строки податкову (митну) декларацію, а при здійсненні заходів податкового контролю встановлено факти здійснення платником податків діяльності, що призвела до виникнення об'єктів оподаткування, наявності показників, які підлягають декларуванню, відповідно до вимог ПК України та наявності діючих (у тому числі призупинених) ліцензій на право здійснення діяльності з підакцизною продукцією, яка підлягає ліцензуванню згідно із законодавством; дані перевірок результатів діяльності платника податків, крім електронної перевірки, свідчать про заниження або завищення суми його податкових зобов'язань, суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків, заявлених у податкових (митних) деклараціях, уточнюючих розрахунках; згідно з податковим та іншим законодавством особою, відповідальною за нарахування сум податкових зобов'язань з окремого податку або збору, застосування штрафних (фінансових) санкцій та пені, у тому числі за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності, є контролюючий орган; дані перевірок щодо утримання податків у джерела виплати, в тому числі податкового агента, свідчать про порушення правил нарахування, утримання та

сплати до відповідних бюджетів податків і зборів, передбачених ПК України, у тому числі податку на доходи фізичних осіб таким податковим агентом; результати митного контролю, отримані після закінчення процедури митного оформлення та випуску товарів, свідчать про заниження або завищення податкових зобов'язань, визначених платником податків у митних деклараціях [50].

Результатом самостійного визначення контролюючим органом податкових зобов'язань платника податків є вручення йому податкового повідомлення-рішення. До податкового повідомлення-рішення додається розрахунок податкового зобов'язання, зменшення (збільшення) суми податкових зобов'язань та/або податкового кредиту, та/або бюджетного відшкодування з податку на додану вартість, та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість, штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та пені із зазначенням у ньому дати та номера декларації (уточнюючого розрахунку), звіту за відповідний звітний період, щодо якого здійснюється розрахунок, та/або іншої інформації, необхідної для їх визначення.

У той же час правильність обчислення та своєчасність сплати податків і зборів забезпечується примусовою силою держави, адже зобов'язаний суб'єкт податкових правовідносин несе відповідальність за невиконання або неналежне виконання певних дій передбачених податковим обов'язком. Українське податкове законодавство не окреслює чітко визначене коло осіб, які приймають участь у податкових правовідносинах, але, для забезпечення виконання податкових зобов'язань платниками податків, інші особи наділяються згідно з вимогами ПК України суб'єктивними правами та юридичними обов'язками. Так, А. Г. Васильєва зазначає, що суб'єктивні права платників податків обов'язково повинні бути забезпечені відповідними обов'язками інших суб'єктів (таких, як контролюючі органи та їх посадові особи, податкові агенти тощо) [195, с. 171].

Безумовно, важливою складовою виконання податкового обов'язку платника податків є подання податкової звітності. Даний правовий процес, на думку автора, узагальнює показники фінансово-господарської діяльності суб'єкта звітування за певний проміжок часу та дозволяє задекларувати податкові зобов'язання до сплати, які є узгодженими і підлягають сплаті до бюджету у законодавчо визначені терміни.

Таким чином, податкова звітність юридичних осіб – платників податків базується на результатах бухгалтерського та податкового обліку, а фізичних осіб – підприємців на результатах лише податкового обліку, адже вони згідно чинного податкового законодавства зобов'язані вести облік доходів та витрат. Як зазначає С. В. Шахов, в окремих випадках податкова звітність розглядається лише як сукупність активних дій зобов'язаної особи платника податку, але світовий досвід показує логічність характеристики цього поняття як системи зустрічних дій зобов'язаних та владних суб'єктів [196, с. 150]. Так, згідно вимог ст. 5 Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг», електронним документом визначено документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа [197].

А відповідно до вимог Наказу ДПА України «Про подання електронної податкової звітності» затверджено інструкцію з підготовки і подання податкових документів в електронному вигляді засобами телекомунікаційного зв'язку [198]. Таким чином, платники податків мають можливість звітувати за результатами фінансово-господарської діяльності за певний податковий період засобами телекомунікаційного зв'язку, а в окремих випадках, визначених Податковим кодексом України, зобов'язані подавати податкову звітність в електронному вигляді, наприклад, податкові декларації щодо податку на додану вартість. Держава в особі контролюючого органу зобов'язана таку звітність прийняти та перевірити у суспільному порядку, а саме, здійснити камеральні податкові перевірки. Порядок їх проведення регламентовано ст. 76 ПК України [50]. Вищенаведені правові механізми підвищують якість адміністрування податків

та зборів, знижують рівень корупційних ризиків в органах Державної фіскальної служби, економлять час платників податків, що витрачається на реалізацію податкового обов'язку, підвищують рівень податкової дисципліни за рахунок зрозумілості та прозорості правових процедур, що регламентують порядок подання та заповнення податкової звітності. Окремо потрібно зазначити негативну тенденцію останніх років щодо нестабільності форми та порядку заповнення окремих видів податкової звітності. Деякі форми майже щорічно змінюються (наприклад, по податку на додану вартість) і дестабілізують роботу суб'єктів господарювання, адже потребують додаткового вивчення та створюють ризик скоєння помилок при їх заповненні. Вважаємо за доцільне розробку уніфікованої форми звітності окремо для платників, які застосовують загальну систему оподаткування, обліку та звітності, і окремо для платників, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності.

Крім того, потрібно зазначити, що при неподанні або несвоєчасному поданні податкової звітності контролюючим органом застосовуються штрафні (фінансові) санкції до платників податків. Так, ст. 120 ПК України визначає певні випадки неподання або несвоєчасного подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності із зазначенням грошової суми штрафу. Якщо ж такі штрафні (фінансові) санкції не були застосовані контролюючим органом, це може бути підставою для притягнення до відповідальності винних посадових осіб органів Державної фіскальної служби України, адже їхні дії розцінюються як такі, що призвели до прямих втрат бюджету [50]. Дані функції контролю практично виконує управління по боротьбі з корупцією у фіскальних органах. Таким чином, реалізація матеріальних податково-правових норм не лише передбачає активні дії суб'єктів податкових правових відносин, але й залучення державою додаткових правових механізмів щодо посиленого контролю за діями або бездіяльністю учасників податкових правових відносин.

Передумовою виконання податкового обов'язку платниками податків зі сплати податків і зборів є наявність правових під-

став щодо сплати певного виду податку чи збору. Такі правові підстави можна класифікувати опираючись на ПК України [50] за наступними ознаками: 1) у залежності від способу організації господарської діяльності: а) юридичні особи – платники податків; б) фізичні особи – підприємці – платники податків; в) фізичні особи – платники податків; 2) в залежності від способу оподаткування: а) платники, що застосовують загальну систему оподаткування обліку та звітності; б) платники, що застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності; 3) в залежності від форми оподаткування: а) платники прямих податків; б) платники непрямих податків; 4) в залежності від об'єкту оподаткування: а) майно; б) товари; в) дохід (прибуток) або його частина; г) оборот з реалізації товарів; д) операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інше; 5) в залежності від податкової юрисдикції держави: а) резиденти; б) нерезиденти; б) в залежності від наявності чи відсутності отриманих послуг, пільг тощо.

Так, в залежності від способу організації господарської діяльності: платники податків – юридичні особи є платниками податку на прибуток за умови отримання ними суми чистого оподаткованого прибутку, а платники податків – фізичні особи-підприємці є платниками податку на доходи фізичних осіб за умови отримання ними чистого оподаткованого доходу. Платники податків, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності (юридичні та фізичні особи-підприємці) зобов'язані сплачувати єдиний податок. У той же час при переході на загальну систему оподаткування, обліку та звітності юридичні особи стають платниками податку на прибуток, а фізичні особи-підприємці – платниками податку на доходи фізичних осіб. У залежності від об'єкту оподаткування платник сплачує податки лише за його наявністю. Так, платниками податку на нерухоме майно являються платники, які володіють таким майном на праві приватної власності або його орендують (платники орендної плати за землю). У залежності від наявності або відсутності отриманих послуг, наприклад, платниками туристичного збору є громадяни України, іноземці або особи без громадянства, які перебувають на територію адміністративно-

територіальної одиниці, на якій діє рішення сільської, селищної та міської ради про встановлення туристичного збору, та отримують (споживають) послуги з тимчасового проживання (ночівлі) із зобов'язанням залишити місце перебування в зазначений строк та інше.

Самого лише факту сплати податків та зборів недостатньо для повного та своєчасного виконання податкового обов'язку за умови законного ведення обліку та звітування суб'єктами господарювання. Сплата податків та зборів повинна здійснюватись у чітко визначених законодавством термінах та у повному обсязі, адже даний правовий механізм являється складовою частиною грошового наповнення бюджету або спеціальних фондів. Як зазначає М. М. Чинчин держава в односторонньому порядку встановлює умови сплати податків, інших обов'язкових платежів, визначає коло суб'єктів податкових правовідносин, їх права та обов'язки тощо [199, с. 157]. Податковий кодекс України регламентує порядок сплати відповідних загальнодержавних та місцевих податків та зборів. Обов'язок зі сплати податків здійснюється наступними способами: 1) кадастровим, 2) деклараційним та 3) авансовим.

Сучасна фіскальна політика базується на неприпустимості здійснення платниками податків авансових платежів, якщо дана вимога не міститься у чинному податковому законодавстві. Така позиція обґрунтована основними принципами податкового законодавства щодо рівномірності своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками, відповідно до вимог ст. 4 ПК України [50]. У той же час при наявності переплати по окремим видам податків та зборів, які фіксуються на особових картках платників податків, ведення та облік яких покладено на контролюючий орган, можлива особова форма сплати податків та зборів шляхом заліку сум грошових коштів, які були надміру сплачені платниками податків чи стягнуті органами стягнення або сплачені за кордоном. Держава в особі контролюючого органу зобов'язана застосовувати юридичні санкції за порушення термінів сплати податків та зборів у вигляді штрафних (фінансових) санкцій та

пені. Крім того, прострочення сплати податків та зборів може призвести до виникнення та накопичення податкового боргу. У такому випадку органами Державної фіскальної служби України забезпечується стягнення податкового боргу закріпленими у ПК України заходами в імперативному порядку (наприклад: податкова застава, адміністративний арешт активів тощо). Після повного та всебічного вжиття заходів щодо примусового стягнення податкового боргу та їх безрезультатності, органами Державної фіскальної служби України можливе списання безнадійного податкового боргу [50].

Зміна підходів у правосвідомості представників бізнесу до сутності оподаткування прагнуть не лише отримати максимальні прибутки від результатів свого господарювання, але й досягти суспільно корисних результатів, у тому числі, шляхом сумлінного виконання податкового обов'язку. На думку А. В. Головача добровільність сплати податку базується саме на обов'язку платників, що заснований на існуючій у свідомості людей потребі і значенні держави [200, с. 31].

На думку Д. Г. Мулявка та Р. В. Стецко після прийняття ПК України в українському податковому законодавстві завершилося формування нового правового інституту – інституту забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків та зборів [201, с. 20].

Законодавчо встановлені способи забезпечення виконання податкових зобов'язань платником податків виступають додатковими гарантіями публічних майнових державних інтересів, до них можна віднести: податкову заставу, поручительство, адміністративний арешт майна, примусове стягнення коштів та продаж майна, що перебуває у податковій заставі.

Принциповими факторами трансформації податкових правовідносин як економічного регулятора, на нашу думку, є розробка правових механізмів підвищення відповідальності держави перед платниками податків. Так, В. Л. Андрущенко наголошує, що фіскально-адміністративні методи на сучасному етапі розвитку економіки України повинні поступатися за значимістю морально-етичним факторам в оподаткуванні: довірі до подат-

кових органів, самовідповідальності, самодисципліні громадян і бізнесу, запозиченню й адаптації раціональних нововведень зарубіжного досвіду [202, с. 12].

Крім того, суспільна довіра до контролюючого органу виникає лише у тому випадку, коли створені механізми прозорого витрачання державою коштів мобілізованих до публічних грошових фондів, та контролю громадськості за діями влади – механізму, який в Україні сьогодні починає лише впроваджуватись. Як зазначає В. Л. Чернадчук, сутність бюджетного контролю полягає в перевірці дотримання законності у сфері бюджетної діяльності та запобіганні порушенням встановленого порядку надходження і витрачання коштів державного та місцевого бюджетів [203, с. 24]. Так, на єдиному веб-порталі використання публічних коштів (E-Data) оприлюднюється інформація згідно з вимогами Закону України «Про відкритість використання публічних коштів» від 11 лютого 2015 року [204]. Це надає можливість вільно та безоплатно задовольняти публічний інтерес щодо процесів контролю, утворення, розподілу та використання публічних коштів розпорядниками та одержувачами коштів Державного бюджету України, бюджету Автономної Республіки Крим і місцевих бюджетів, органами Пенсійного фонду, підприємствами, а також фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Діалогові форми державного управління стають реаліями завдяки створенню громадських рад в якості консультативно-дорадчих органів при органах влади відповідно до вимог постанови Кабінету Міністрів України «Про забезпечення участі громадськості у формуванні та реалізації державної політики» від 3 листопада 2010 року [205]. Як зазначає Т. В. Панченко, важливість реалізації громадського контролю за діяльністю органів державної влади довели такі форми співробітництва органів публічної влади й громадськості як громадські ради, які існують у вигляді публічного органу представництва громадськості, експертно-консультативного органу або сполучають представницькі та експертні функції [206, с. 276]. Саме через діяльність громадських рад органів ДФС України реалізується право громадян

на участь в управлінні державними справами, гарантоване статтею 38 Конституції України [100], шляхом громадських експертиз, громадських слухань, громадських обговорень, соціологічних та статистичних досліджень тощо.

Згідно положень науково-практичного коментаря ПК України, тлумачиться виконання податкового обов'язку в широкому значенні передбачає реалізацію всієї системи обов'язків платника податків, пов'язаних зі сплатою податків та зборів (обов'язку з обліку, сплати та звітності). У вузькому значенні виконання податкового обов'язку означає своєчасну і повну сплату податків. Однак, сплата податку опосередковується діями й з обліку, обчислення податкового окладу, тобто всім комплексом обов'язки в платника податків, які становлять податковий обов'язок у широкому розумінні. Переважно виконання податкового обов'язку розглядається саме як сплата податку. Виконання податкового обов'язку передбачає сукупність дій платника податків та інших осіб із обліку, сплати та звітності у відповідних формах і строках. Форма виконання податкового обов'язку передбачає конкретизацію її за низкою складових. Виконанням податкового обов'язку, згідно зі ст. 38 ПК України, визнається сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк [182, с. 321-322].

Сплата податку та збору здійснюється платником податку безпосередньо, а у випадках, передбачених податковим законодавством, – податковим агентом, або представником платника податку, або банком на підставі податкової поруки податковий обов'язок повинен бути виконаний відповідною особою. У цьому разі йдеться насамперед безпосередньо про зобов'язану особу. Однак, у деяких випадках законодавство закріплює реалізацію податкового обов'язку за представниками платника податків або безпосередньо податковими органами. У проекті ПК України в редакції від 21 вересня 2010 р. у п. 38.3 цієї статті йшлося про те, що у разі смерті платника податку його податковий обов'язок виконується спадкоємцями, які одержали свідоцтво про право на спадщину, пропорційно в межах доходів від спад-

щини. Але при цьому слід було визначитися з тим, про чий податковий обов'язок йдеться. Згідно з п. 37.3 ст. 37 редакції проекту ПК України однією із підстав припинення податкового обов'язку є смерть фізичної особи. Тобто після цього факту вже не існує податкового обов'язку померлої особи, тому конструкція, яка виходить з того, «що податковий обов'язок померлого виконується спадкоємцями», викликає подив. Податковий обов'язок у разі смерті платника податку припиняється. Водночас цей юридичний факт (смерть особи) породжує податковий обов'язок у спадкоємців або осіб, які одержали свідоцтво про право на спадщину. Це буде вже їх власний податковий обов'язок, а не податковий обов'язок особи, яка померла. Особливістю такого обов'язку є обмежений характер – він може бути виконаний лише в межах коштів особи, яка померла, пропорційно в межах доходів від спадщини [182, с. 322]. Тому вилучення цього підпункту є досить логічним, оскільки податковий обов'язок у разі смерті платника податку припиняється, а з'являється новий податковий обов'язок у інших платників податку-спадкоємців при оформленні спадщини.

Податковий обов'язок повинен бути виконаний у цілому як весь комплекс обов'язків, що дозволяє говорити про здійснення податкового обов'язку в повному обсязі. Звичайно, насамперед мається на увазі надходження коштів від податків та зборів у відповідні бюджети, тобто безпосередня сплата податків та зборів у повному обсязі. Однак реалізація податкового обов'язку в цілому зумовлює виконання в повному обсязі й усіх дій, пов'язаних з податковим обліком та звітністю. Тільки в цьому разі можна говорити про безумовно завершене виконання податкового обов'язку [182, с. 323].

Податковий обов'язок має бути виконаний у відповідні, встановлені законодавством, строки. Деталізація цієї процедури передбачає уточнення виконання податкового обов'язку з урахуванням характеру податкових періодів і типу податку, можливість використання авансових платежів. Виконання податкового обов'язку неодмінно передбачає облік способу та форми його реалізації. Зазначена проблема, з одного боку, є простою, а з

другого – багатогранною. Звичайно, що класичним способом сплати податку є перерахування коштів. Однак, необхідно мати на увазі дві особливості. По-перше, перерахування грошей у рахунок погашення податкового обов'язку може здійснюватися різними формами (готівкою та у безготівковій формі тощо). По-друге, законодавець припускає в деяких випадках використання натуральної форми сплати податку. Крім того, способи і форми реалізації податкового обов'язку стосуються й інших його складових. Наприклад, допускаються різні форми податкової звітності, своєрідні способи її надання (особисто, поштою, в електронному вигляді). Виконанням податкового обов'язку визнається сплата платником податків сум податку в установлений строк. Податок сплачується платником податків безпосередньо, а у випадках, передбачених законодавчими актами, – податковим агентом або податковим представником [182, с. 324].

Моментом припинення обов'язку зі сплати податку є виконання цього обов'язку. Цей момент визначається різними способами, залежно від форми розрахунків та особливостей перерахування сум податків у бюджети. Традиційно обов'язок зі сплати податку вважається виконаним: 1) при сплаті податку в безготівковому порядку – з моменту у пред'явлення платником у банк доручення на сплату відповідного податку за умови наявності коштів на рахунку платника, достатніх для сплати податку, і оформлення доручення належним чином; 2) при сплаті податку наявними коштами – з моменту внесення відповідної суми в банк або відділення зв'язку. В разі виконання обов'язку зі сплати податковим агентом обов'язок платника податків припиняється з моменту утримання сум податку податковим агентом. При цьому, необхідно враховувати, що податок утримується до надходження коштів у розпорядження платника, і платник податків фактично не може вплинути на виконання свого податкового обов'язку власними діями [182, с. 324]. Як відомо, з загальної теорії зобов'язального права, зобов'язання припиняється належним його виконанням, не є винятком і податкове зобов'язання.

Так, виконанням податкового обов'язку законом визнається сплата в повному обсязі платником відповідних сум податко-

вих зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк. Сплатою сум податкового зобов'язання в повному обсязі є сплата такої суми, що відповідає або не є меншою від суми узгодженого податкового зобов'язання. Такою сумою є: – *сума податку, яку самостійно і правильно визначив платник у податковій декларації/податковому розрахунку*, тобто яка не перераховувалася контролюючим органом за результатами перевірки чи перерахунок якої не був підтверджений у результаті апеляційного оскарження; – *сума податку, яку самостійно визначив платник податку у відповідній формі податкової звітності*, за період, щодо якого вже минули строки давності, передбачені податковим законом; – *сума податку, розрахована контролюючим органом, з якою платник погодився* або яка була остаточно визначена за результатами апеляційного узгодження [50]. Отже, передбачена як самостійна форма визначення розміру податкового зобов'язання, так і розрахована контролюючим органом й узгоджена з платником податку.

Відповідно до п. 57.1 ст. 57 ПК України, платник податків зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену у поданій ним податковій декларації, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого законом для подання податкової декларації. Аналогічно протягом 10 днів сплачується податкове зобов'язання і при обчисленні суми податковими органами, але з моменту вручення податкового повідомлення-рішення (п. 57.3 ст. 57 ПК України) [50]. Таким чином, платник податків зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, визначену у поданій ним податковій декларації. Належним виконанням податкового зобов'язання є своєчасне його виконання.

Обов'язок зі сплати податку вважається виконаним: 1) при сплаті податку в безготівковому порядку – з моменту пред'явлення платником у банк доручення на сплату відповідного податку за умови наявності коштів на рахунку платника, достатніх для сплати податку, й оформлення доручення належним чином; 2) при сплаті податку наявними коштами – з момен-

ту внесення відповідної суми в банк чи відділення зв'язку [88, с. 145].

Відповідно до п. 31.1 ст. 31 ПК України, строком сплати податку та збору визнається період, що розпочинається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податку із сплати відповідного виду податку та завершується останнім днем строку, протягом якого такий податок чи збір повинен бути сплачений у порядку, визначеному податковим законодавством [50].

Питання законодавчого закріплення підстав зміни або відсутності умов для зміни податкового зобов'язання носить скоріше теоретичний характер, а не прикладний характер, адже податкове регулювання часто є достатньо складним, і для того, щоб обчислити необхідну суму податку, яка підлягає сплаті, потрібні достатні знання у сфері бухгалтерського обліку, податкового законодавства та дійсних обставин справи (вартість та зміст господарських операцій платника, стан його матеріальних активів та основних засобів тощо). Як правило, такими знаннями щодо сплати податку жодна особа не володіє в тій мірі, в якій ними володіють працівники фіскальних органів, які здійснюють перевірку платника податку, та самі платники, які й беруть участь у процедурі узгодження розміру податкового зобов'язання. Тому об'єктивне визначення того, чи змінився об'єкт податкових зобов'язальних правовідносин, тобто чи відрізняється узгоджена сума від тієї, вимоги щодо сплати якої встановлені законом, є практично неможливим.

При цьому, із цього висновку випливає те, що у разі якщо застосовується процедура узгодження розміру податкового зобов'язання, або остаточного визначення суми податку, яка підлягає сплаті, вона завжди передує виконанню податкового зобов'язання, незалежно від того, чи включає вона лише процедуру видання рішень податкового органу, чи також їх оскарження. Таким чином, виникнення податкового спору можливе не тільки в результаті невиконання обов'язку зі сплати податку, а й на етапі зміни правовідносин податкового зобов'язання.

Щодо законодавчого визначення поняття «грошового зобов'язання», то воно не суперечить ні нормам ПК України, ні іншим положенням законодавства, оскільки суми штрафів, які входять до складу грошового зобов'язання відповідно до пп. 14.1.39 п. 14.1 ст. 14 «Визначення понять» ПК України теж можуть бути узгоджені. Отже, за визначенням пп. 14.1.175. п. 14.1 ст. 14 ПК України сума податкового боргу складається з суми податку, щодо якого податковий орган і платник податку дійшли згоди, штрафних санкцій, які нараховані податковим органом за порушення платником вимог податкового законодавства та пені у разі невчасного виконання податкового зобов'язання. З огляду на те, що закон у складі податкового боргу чітко розрізняє суму грошового зобов'язання, яка підлягає узгодженню, та пеню, нескладно дійти висновку, що сума пені не підлягає узгодженню і не є частиною грошового зобов'язання. Відповідно до цього, вважаємо, що сплата чи несплата пені не впливає на виконання податкового зобов'язання у випадку погашення всієї суми грошового зобов'язання в розумінні ПК України.

Правові наслідки розвитку податкових зобов'язальних правовідносин залежать від того, наскільки сумлінно платник податку ставиться до виконання ним податкових обов'язків, які складають зміст правовідносин податкового зобов'язання. Так, правильність обчислення суми податку залежить від того, наскільки чітко платник відобразив об'єкт оподаткування в податковому обліку, застосування процедури узгодження грошового зобов'язання – від того, чи правильну суму податку до сплати він зазначив у документах податкової звітності.

Зокрема, невиконання платником його податкового обов'язку може призвести до виникнення податкового спору, а не оскарження рішення фіскального органу про донарахування сум податку чи нарахування фінансових санкцій може суттєво вплинути на розвиток та подальшу долю спору. За наслідками розгляду адміністративної справи про стягнення податкового боргу суд у випадку підтвердження наявності останнього ухвалює постанову, якою стягує з платника суму податкового боргу.

Однак, податкове зобов'язальне правовідношення не припиняється набранням законної сили рішенням суду. Після набрання рішенням законної сили платник також має вибір між добровільним виконанням рішення про стягнення відповідної суми та виконанням його в примусовому порядку.

Варто зауважити, що примусове виконання рішення суду здійснюється органами державної виконавчої служби, яка є суб'єктом владних повноважень у розумінні Кодексу адміністративного судочинства України, а відповідно – її дії, рішення та бездіяльність також підлягають судовому оскарженню в порядку адміністративного судочинства. Тому дуже важливим при виконанні рішення суду про стягнення податкового боргу є дотримання процедури, визначеної законом. Безумовно, відносини примусового виконання рішення суду за своєю природою не є податковими, але впливають на розвиток податкового зобов'язання, адже, навіть у випадку примусового виконання певним юридичним фактом, який указує на припинення податкових зобов'язальних правовідносин, є фактичне перерахування суми податку, яка входить до складу податкового боргу, на відповідні рахунки.

Необхідно, на нашу думку, звернути увагу й на питання строків, у які може бути прийняте рішення про донарахування грошового зобов'язання. Особливої актуальності набирає це питання з огляду на «негативний» характер юридичного факту, який вказує на прийняття державою виконання податкового зобов'язання. Оскільки рішення податкового органу про визначення податкового зобов'язання платника є юридичним фактом, який повертає податкові зобов'язальні правовідносини зі етапу припинення на етап зміни, очевидно, що такий юридичний факти може мати місце лише в певні чітко визначені законом строки.

З аналізу цього законодавчого визначення випливає декілька важливих висновків. Перш за все, строк прийняття податковим органом рішення про донарахування суми податку та/або штрафних санкцій обмежений 1095 днями. Далі, відлік цього строку починається від дня, наступного за днем фактичного ви-

конання платником обов'язків зі сплати податку або з податкової звітності, що складають зміст податкового зобов'язання. Це або подання податкової декларації, або подання уточнюючого розрахунку до неї, або фактична сплата суми податку. Крім цього, якщо податкове зобов'язання не виконується платником вчасно, то строк у 1095 днів починає обраховуватися від дня, наступного за днем граничного строку подання декларації з того чи іншого податку, крім випадків, якщо податкову декларацію з такого податку не було подано зовсім [50].

І нарешті, якщо у визначені законом строки такі рішення податковим органом не були прийняті, платник податків звільняється від будь-яких претензій з боку податкового органу і, відповідно, держави стосовно сплати такого податку. Таким чином, за загальним правилом у випадку спливу 1095 днів з дня фактичного виконання податкового зобов'язання таке зобов'язання вважається виконаним належним чином і повернення до інших етапів його динаміки в будь-який спосіб неможливе.

Безумовно, наявність засобів забезпечення виконання податкового зобов'язання, передбачених чинним податковим законодавством, є достатньо серйозним стимулом для платників у виборі між добровільним виконанням податкового зобов'язання та ухиленням від оподаткування. Аналогію тут можна провести з загальною превентивною функцією кримінального покарання. Сама наявність такого покарання й невідворотність його застосування у випадку вчинення злочину, а не безпосереднє його застосування, істотно впливає на вибір особи щодо вчинення або не вчинення злочину. Так само й сама лише загроза застосування засобів забезпечення виконання податкового зобов'язання впливає на вибір платника податків.

Разом із тим, так само як і у випадку покарання в кримінальному праві, така функція не є єдиним засобом впливу на поведінку особи. Засоби забезпечення виконання податкового законодавства застосовуються переважно в тих випадках, коли платник податків уже здійснив правопорушення – свідомо або через помилку, необачність тощо. В такому випадку застосуван-

ня засобів забезпечення виконання податкового зобов'язання реалізує щонайменше ще дві їхні функції. По-перше, в такий спосіб фіскальний орган нагадує платнику податків про необхідність виконання того чи іншого податкового обов'язку, оскільки застосування засобів забезпечення пов'язане з повідомленням платника в той чи інший спосіб про застосування таких засобів. По-друге, шляхом застосування засобів забезпечення виконання податкового зобов'язання законодавець стимулює платника податків до оперативного виконання обов'язку, який він не виконав у загальному порядку і строки, встановлені відповідно до вимог чинного податкового законодавства.

У наукових працях із науки податкового права також сформувався різні підходи щодо визначення забезпечення виконання податкового зобов'язання. І. І. Кучеров, наприклад, зазначає, що способами забезпечення виконання податкового обов'язку є правові заходи, які стимулюють добровільну сплату платником податку або збору [207, с. 176]. На нашу думку, таке розуміння не чітко розкриває зміст забезпечення виконання податкового зобов'язання (або якогось чітко визначеного податкового обов'язку – з метою аналізу цієї дефініції термінологічні особливості значення не мають). Сформульоване визначення скоріше стосується процедур, спрямованих на усунення причин, які сприяють ухиленню від оподаткування – встановлення еквівалентного рівня податкового навантаження або, скажімо, виховання у платника податків почуття податкової правосвідомості та обов'язку, на використанні яких наголошує П. М. Годме [208, с. 123].

Водночас, при визначенні об'єкта впливу способів забезпечення виконання податкових зобов'язань, необхідно виходити з того, які саме відносини розглядаються та про забезпечення зобов'язання якого характеру йде мова. Досить цікавим є підхід, що аналізує об'єкт забезпечення виконання податкового зобов'язання, під яким розуміється те, на що спрямований забезпечувальний вплив у податковому регулюванні. При цьому, об'єкт забезпечення виконання податкового зобов'язання розглядають як один із способів припинення обов'язку зі справляння

податків і зборів, а з іншого – як акт реалізації норм, що закріплюють такий обов'язок. Вважаємо, що під об'єктом забезпечення виконання податкового зобов'язання можна розуміти поведінку платників податків та інших осіб, на яких відповідно до норм податкового законодавства покладений обов'язок виконувати певні дії, сукупність яких складає зміст податкового обов'язку – обов'язків з реєстрації, ведення податкового обліку, справляння податків і зборів, подання податкової звітності.

При цьому стосовно окреслення способів забезпечення виконання податкових зобов'язань вважаємо за необхідне висловити деякі міркування.

По-перше, способи забезпечення виконання податкових зобов'язань, на нашу думку, завжди спрямовані на корегування поведінки платника податку, а тому висновок про те, що об'єктом забезпечення в податковому праві можна вважати поведінку також «інших осіб, на яких відповідно до норм податкового законодавства покладений обов'язок виконувати певні дії», потребує додаткової аргументації. Дійсно, складно уявити будь-яких інших осіб, поведінка яких принципово змінювалася за наявності способів забезпечення податкового зобов'язання. Фіскальні органи так само наділені повноваженнями приймати документи податкової звітності у випадку застосування таких заходів, як і без них, а податкові агенти за прямою вказівкою ст. 162 ПК України є платниками податку на доходи фізичних осіб [209]. Що стосується інших осіб, які сприяють сплаті податків (установ банків, які перераховують податок нарахунки казначейського органу, податкових представників, що здійснюють обов'язки від імені платника за договором), обов'язок виконувати певні дії у сфері податкового регулювання покладений на них не законом, а цивільно-правовим договором. В такому випадку вплив на їх поведінку буде здійснюватися не безпосередньо у зв'язку з застосуванням заходів забезпечення виконання податкового зобов'язання, а за ініціативою платника податків.

По-друге, доцільно було б чіткіше визначити, що саме мається на увазі під обов'язком реєстрації та ведення обліку платника податку. Законодавець передбачає певні облікові податкові

процедури з процесом державної реєстрації юридичної особи або фізичної особи-підприємця, але це, безумовно, не означає віднесення всіх обов'язків у рамках цієї процедури до змісту податкового зобов'язання. Тим більше, що поруч із обов'язками з реєстрації платника податку як самостійного об'єкта забезпечення виділяє обов'язки з ведення податкового обліку, до яких входять і процедури з обліку платника податків. Оскільки у питанні мова йде про забезпечення виконання саме податкового зобов'язання, об'єктами такого забезпечення, ми вважаємо, обов'язки, що входять до його складу, тобто обов'язки зі сплати податку, податкового обліку та податкової звітності. Втім, слід однозначно погодитися з тим, що кожний з цих елементів можливо вважати самостійним безпосереднім об'єктом тих чи інших способів забезпечення.

Варто дослідити способи забезпечення виконання податкових зобов'язань із коротким їх обґрунтуванням.

Чинне податкове законодавство не тільки не називає пеню засобом забезпечення виконання податкового зобов'язання, а й не відносить її до сукупності таких заходів, перелічених у відповідній главі ПК України.

Іншим важливим засобом забезпечення виконання податкового зобов'язання є податкова застава. Застава як правовий інститут та як механізм забезпечення виконання зобов'язання також є надбанням цивільно-правового регулювання. Фактично законодавець установлює одну підставу виникнення права податкової застави – несплату у строки, встановлені ПК України, суми грошового зобов'язання. При цьому лише в залежності від того, ким визначена сума грошового зобов'язання – платником податку чи податковим органом пп. 89.1.1 та 89.1.2 п. 89.1 ст. 89 ПК України розрізняють різні моменти виникнення такого права – день, що настає за останнім днем сплати податку та день виникнення податкового боргу відповідно [50]. Водночас, чимале значення для забезпечення виконання податкового зобов'язання та для питання динаміки податкового зобов'язання в цілому має момент припинення податкової застави.

Пункт 93.4. ст. 93 ПК України встановлює також, що в разі продажу майна, що перебуває у податковій заставі, відповідно до статті 95 ПК України таке майно звільняється з податкової застави (із внесенням змін до відповідних державних реєстрів) з дня отримання органом державної податкової служби підтвердження про надходження коштів до бюджету від такого продажу [50].

Найбільш детальній регламентації серед засобів забезпечення податкового зобов'язання в ПК України піддано адміністративний арешт майна. Правовому регулюванню цього забезпечувального засобу присвячено ст. 94 ПК України, яка так і називається – «Адміністративний арешт майна» [50]. Варто погодитися, що юридична природа арешту майна платника як засобу забезпечення виконання податкового зобов'язання полягає в тому, що він є адміністративно-правовим обмеженням права платника розпоряджатися його власністю [210, с. 45]. Це, на перший погляд, дозволяє зробити висновок про обмеження конституційних прав платника. Проте, як правильно зазначає М. В. Кустова з посиланням на рішення Конституційного Суду Російської Федерації від 17 грудня 1996 року № 20-П, право власності може бути обмежене тільки законом, а відповідно обмеження права платника податків розпоряджатися майном у спосіб адміністративного арешту не суперечить конституційним положенням [34, с. 248].

Досить схожим за характером до адміністративного арешту майна засобом забезпечення податкового зобов'язання є зупинення видаткових операцій із банківських рахунків платника. Застосування цього заходу в визначених законом випадках передбачене, зокрема, п. 91.4 ст. 91 ПК України [50]. Так само, як і щодо адміністративного арешту платника, рішення про зупинення видаткових операцій з рахунків платника приймає суд.

Наведений аналіз засобів забезпечення виконання податкового зобов'язання дозволив дійти низки висновків, більшість із яких була викладена вище. Водночас, хотілося б зупинитися на ще одній особливості податкових забезпечувальних заходів –

відмінності функцій різних засобів забезпечення виконання податкового зобов'язання. Так, пеня (цивільно-правовий метод) лише спонукає платника до якнайшвидшого виконання того чи іншого обов'язку, оскільки її розмір збільшується прямо пропорційно до суми податку, строк сплати якого минув, та часу, на який ця сплата прострочена. Однак, цей спосіб забезпечення виконання податкового зобов'язання призводить фактично до збільшення суми податкового боргу і, відповідно, підвищує шанси несплати податку через створення додаткового фінансового навантаження на платника.

Натомість, такі способи забезпечення виконання податкового зобов'язання як зупинення видаткових операцій з рахунків платника або адміністративний арешт активів носять яскраво виражений публічно-правовий характер. Вони вочевидь спрямовані на стимулювання платника до сплати податку оскільки обтяження, які застосовуються в межах таких заходів, забороняють використання або відчуження певного майна, здійснення певних господарських операцій, обмежують використання грошових коштів з рахунків особи, що суттєво ускладнює здійснення нею підприємницької діяльності. Але, при цьому, такі способи ще й унеможливають зникнення джерел сплати податків у вигляді майна платника або коштів на його рахунку у випадку відсутності у платника доходу або інших джерел, з яких він може здійснити виконання податкового обов'язку зі справляння податку.

Підтримуємо погляд І. Л. Самсіна, оскільки наявність засобів забезпечення виконання податкового зобов'язання, передбачених чинним податковим законодавством, є стимулом для платників у виборі між добровільним виконанням податкового зобов'язання та ухиленням від оподаткування [143, с. 100]. Забезпечувальні заходи, які використовуються в податковому регулюванні завжди спрямовані на корегування поведінки платника податку. Оскільки наявність застереження застосування засобів забезпечення виконання податкового зобов'язання впливає на вибір тактики поведінки платника податків. При цьому, корегування стосуються і дій

суб'єкта владних повноважень, який приймає відповідні проміжні рішення (та акти) залежно від динаміки поведінки зобов'язаної особи.

Враховуючи, що головним в податковому регулюванні є забезпечення надходження коштів державі та територіальним громадам, направленість забезпечувальних заходів повинно стосуватись лише справляння податку. У той же час, без податкового обліку та звітності це неможливо реалізувати, що обумовлює забезпечення виконання податкового зобов'язання в цілому. Головною метою існування цього інституту забезпечення є забезпечення надходження суми коштів до бюджетів, а виконання інших обов'язків є лише необхідним кроком для того, щоб із одного боку – правильно обчислити цю суму, а з іншого – мати можливість проконтролювати правильність, повноту і своєчасність виконання податкового обов'язку із справляння податку.

Таким чином, податковий обов'язок платника податків є багатоаспектною системоутворюючою категорією, виконання якого повинно базуватися на створенні державою умов щодо його безперешкодної реалізації та налагодженні партнерських взаємовідносин з метою збалансування інтересів учасників податкових правових відносин та ефективного наповнення публічних грошових фондів.

Процес реалізації податкового зобов'язання передбачає два шляхи: один – виконання його в порядку і строки, встановлені законом; другий – невиконання його або неналежне виконання, що спричиняє появу податкового боргу, пені та застосування до порушника відповідних санкцій податкового законодавства та притягнення до відповідальності.

Виконання податкового обов'язку платника податків становить динамічний процес, що має низку взаємопов'язаних стадій, а саме: 1) виконання обов'язку податкового обліку; 2) виконання обов'язку подання податкової звітності до контролюючого органу; 3) виконання обов'язку щодо сплати податків та зборів. На всіх стадіях реалізації податкового обов'язку платника податків держава залучає додаткові правові механізми щодо по-

силеного контролю за діями або бездіяльністю учасників податкових правових відносин (як владного суб'єкта, так і зобов'язаного суб'єкта) та застосовує юридичні санкції при скоєнні правопорушень [211, с. 64].

Однак, у разі невиконання зобов'язання та неможливості заміни виконання зобов'язання застосуванням заходів відповідальності – варто звернути увагу, що встановлення факту невиконання або неналежного виконання податкового зобов'язання та застосуванням відповідних заходів відповідальності не припиняє обов'язку виконати податкове зобов'язання. Отже, застосування заходів юридичної відповідальності має безпосередній вплив на позитивну динаміку податкових зобов'язальних правовідносин.

З метою підвищення якості адміністрування податків та зборів, зниження корупційних ризиків в органах Державної фіскальної служби України, підвищення рівня податкової дисципліни за рахунок зрозумілості та прозорості правових процедур, що регламентують порядок подання та заповнення податкової звітності, запропоновано ввести уніфіковану форму звітності окремо для платників, які застосовують загальну систему оподаткування, обліку та звітності, та окремо для платників, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності [211, с. 65].

Далі ми детально розглянемо особливості настання правових наслідків податкових правовідносин та механізми їх законодавчого врегулювання. Такий аналіз повинен, на нашу думку, будуватися саме на визначенні особливостей певних правових наслідків податкових правовідносин. Як впливають наслідки на самі податкові правовідносини. Дослідження законодавчого врегулювання кожного правового наслідку податкових правовідносин дасть змогу виробити ґрунтовні висновки стосовно того, яким чином відбуватиметься розвиток податкових правовідносин після настання відповідних правових наслідків.

2.4 Правові наслідки виникнення, зміни та припинення та податкових правовідносин

Кожен етап динаміки податкових правовідносин призводить до виникнення певних правових наслідків як для конкретного учасника правовідносин, так і для податкової системи в цілому. Важливим питанням є окреслення теоретичного та законодавчого визначення правових наслідків виникнення, припинення та трансформації податкових правовідносин, на нашу думку, необхідно дослідити такі види правових наслідків як: 1) юридичний факт; 2) виконання податкового обов'язку та 3) виникнення податкового боргу. Підкреслюємо необхідність чіткого виділення даних правових наслідків та їх дослідження з огляду на те, що вони тягнуть трансформацію та припинення правовідносин зі сплати податку.

Первинним питанням, що потребує вивчення, є з'ясування та аналіз чинних законодавчих положень із встановлення різних видів правових наслідків виникнення, припинення та трансформації податкових правовідносин, з метою подальшої їх уніфікації та вироблення єдиного теоретичного та практичного підходу до виділення основних із них.

Виникнення податкових правовідносин сприяє появі податкових зобов'язань платників податків, які при належному виконанні формують грошові публічні фонди. Так, частиною другою статті 3 глави 1 розділу I ГК України передбачено, що господарська діяльність, що здійснюється для досягнення економічних і соціальних результатів та з метою одержання прибутку, є підприємництвом, а суб'єкти підприємництва – підприємцями [147]. Таким чином, позитивні результати фінансово-господарської діяльності платників податків підлягають оподаткуванню на підставі податкових правових норм та викликають необхідність декларування та сплати податкових зобов'язань по окремим податкам і зборам. Крім того, податковий обов'язок в частині подання платниками податків нульових податкових декларацій має місце в реальній дійсності процесів оподаткування, оскільки пп. 120.1 ст. 10 ПК України встановлено фінансову відповідальність платників податків у зв'язку з неподанням або

несвоєчасним поданням податкової звітності на суму 170 грн. за кожне таке неподання або несвоєчасне подання, а в разі повторного порушення протягом календарного року – штраф в розмірі 1034 грн. [50].

І. Л. Самсін пропонує розглядати податкове зобов'язання як комплексну категорію, як правовідношення, яке, з одного боку, впливає з однозначного імперативного веління держави, а з іншого – передбачає певну взаємність прав і обов'язків держави і платника податків, коли виконання зобов'язання з боку платника покладає на державу обов'язок використати зібрані кошти за призначенням [151, с. 28]. Підтримуємо позицію науковця, адже кожне податкове зобов'язання має індивідуальну структуру та особливий характер, а їх об'єкт завжди співпадає з об'єктом податкових правовідносин та направлений на отримання певного соціального блага платником податків завдяки реалізації основних державних функцій. Наприклад, Стратегія розвитку майбутньої податкової служби, яка проходить своє становлення в Україні в новому форматі, робить акценти на наданні всебічної допомоги платникам податків у виконанні зобов'язань зі сплати податків та зборів [212]. Водночас, платники податків мають право, скориставшись даними Єдиного веб-порталу використання публічних коштів, ознайомлюватися з транзакціями по єдиному Казначейському рахунку. Офіційний сайт Міністерства фінансів України інформує щодо функціональної класифікації видатків державного бюджету України та його виконання [213].

Виконання податкового зобов'язання безпосередньо пов'язано з проявом волі платника – на скільки він сумлінно ставиться до виконання обов'язку. Прояв такої волі можливий на декількох етапах. По-перше, при самостійному обчисленні платником суми податку. По-друге, на етапі узгодження грошового зобов'язання після отримання податкового повідомлення-рішення в адміністративному порядку. По-третє, при узгодженні грошового зобов'язання в судовому порядку. По-четверте, в межах процедур примусового стягнення податкового боргу. Виникнення податкового конфлікту і як наслідок – податкового

спору можливо як в результаті невиконання обов'язку із сплати податків, так і при зміні податкового зобов'язання. Якщо застосовується процедура узгодження, вона завжди передує виконанню податкового зобов'язання, незалежно від того охоплює вона лише процедури прийняття рішення контролюючого суб'єкта чи їх оскарження також.

Невиконання податкових зобов'язань та несплата податку призводить до виникнення податкового боргу, структура якого містить: узгоджене грошове зобов'язання платника податків, штрафну (фінансову) санкцію та пеню. Всі компоненти податкового боргу з позиції соціально-економічного впливу на розвиток держави носять деструктивний характер, оскільки звужують фінансову базу задля виконання основних та спеціальних функцій. Крім того, наявність податкового боргу свідчить про невирішені питання конфліктності взаємовідносин суб'єктів податкових правовідносин. Часті зміни податкового законодавства, високий рівень податкового навантаження на платників податків, складність заповнення податкової звітності, неоднозначне трактування податкових правових норм призводять до вимушеного виведення платниками податків капіталу в тінь.

Водночас, як вважає Н. В. Карпенко, пеня у податковому праві виконує декілька функцій – превентивну, стимулюючу та компенсаційну [214, с. 80-81]. Нам видається слушною позиція науковця-правника, оскільки пеня нараховується в автоматичному режимі на несплачене платником податків узгоджене податкове зобов'язання та штрафні санкції лише після їх погашення, навіть часткового, і таким чином виконує одночасно всі вищенаведені дослідником функції.

Вітчизняне податкове законодавство в якості альтернативи розв'язання податкових конфліктів та проблем пропонує розстрочення та відстрочення податкового боргу платникам податків, сутність якого полягає в перенесенні строків його сплати під проценти. Така податкова процедура містить необхідність надання платником податків доказів обставин непереборної сили, які призвели до виникнення податкового боргу, та економічне

обґрунтування платоспроможності стосовно його погашення у майбутньому.

Разом із тим, дебіторську заборгованість платників податків слід визнавати більш ліквідною, ніж його майно при реалізації процедур примусового стягнення податкового боргу. Пункт 87.5 ст. 87 ПК України зазначає, що податковий орган може визначити дебіторську заборгованість джерелом погашення податкового боргу зразу після етапів безрезультатного стягнення коштів. З метою реалізації цієї правової норми фіскальний орган укладає з платником податків договір про переведення права вимоги такої дебіторської заборгованості. Водночас, такий податковий борг може обліковуватися за платником податків та зменшується в разі фактичних надходжень коштів до бюджету за рахунок стягнення дебіторської заборгованості.

Певні юридичні факти унеможливають стягнення податкового боргу з платників податків навіть при наявності альтернативних способів їх погашення, а саме: визнання в установленому порядку платника податків банкрутом; податковий борг фізичної особи, яка визнана недієздатною, безвісно відсутньою, оголошена померлою; перебуває у розшуку понад 720 днів; податковий борг як наслідок форс-мажорних обставин. Такий податковий борг визнається безнадійним і підлягає списанню, порядок якого затверджено Наказом Міністерства доходів і зборів України від 10 жовтня 2013 року № 577. Скасування безнадійного податкового боргу оформлюється відповідним рішенням, яке підписується посадовою особою податкового органу, та вноситься до інформаційної системи не пізніше наступного робочого дня після його підписання [215]. Слід акцентувати увагу, що на практиці списання безнадійного податкового боргу відбувається неактивно, оскільки погрішності визначення відсутності всіх можливих способів його стягнення призводять до фактичних втрат надходжень до бюджетів та розцінюються правоохоронними органами як корупційні дії посадових осіб фіскальної служби.

На думку В. М. Мельника та А. М. Яковлевої, податкова заборгованість – поняття багатоаспектне. Її варто розглядати у

моральній, правовій та соціально-економічній площинах. Лише на цій основі можливе вироблення ефективних методів попередження та шляхів зменшення заборгованості платників податків перед бюджетом, серед яких не остання роль належить адмініструванню податків [216, с. 6]. Ми повністю підтримуємо вищенаведені наукові позиції, оскільки якість та ефективність адміністрування податків і зборів, супроводження державними податковими інспекторами результатів фінансово-господарської діяльності платників податків до оподаткування, превентивні заходи, якісне податкове консультування можуть сприяти уникненню та накопиченню податкового боргу, а також якісному виконанню податкового зобов'язання.

Трансформація правовідносин у податковій сфері відбувається завдяки чутливому реагуванню податкового права як частини фінансового права на зовнішні економічні виклики, переорієнтації податкових пріоритетів на задоволення суб'єктивних прав та законних інтересів платників податків. Податковий кодекс України не дає визначення дефініції «податковий режим», але аналіз його нормативної складової визначає підстави до висновку щодо можливості використання платниками податків загальної та спрощеної систем оподаткування, обліку та звітності. Динаміка податкових правовідносин сприяє зміні податкових режимів платників податків. С. В. Сарана вважає, що до загального податкового режиму входять дві підсистеми у вигляді загального та особливого режимів. Перша з них охоплює всі загальні засади оподаткування, а друга стосується конкретних податкових платежів [217, с. 64]. К. В. Маріхін зазначає, що спеціальний податковий режим не самодостатній і є частиною загального податкового режиму, він являє собою особливий порядок правового регулювання податкових відносин, що виражається в певному поєднанні юридичних (правових) засобів та створює конкретні (спеціальні) умови для забезпечення нормального функціонування цих відносин з метою задоволення інтересів суб'єктів податкового права [218, с. 30].

Платник податків має право вільно обирати податковий режим, якщо це не суперечить податковим нормам. І, навпаки,

зміна податкових правовідносин призводить до зміну режиму оподаткування за власним вибором платника податків або на підставі податкових правових норм. Так, аналіз змісту податкової декларації платника єдиного податку третьої групи (юридичної особи), затвердженої Наказом Міністерства фінансів України від 19 червня 2015 року № 578 [521], свідчить про необхідність декларувати суму доходу, що перевищує граничний розмір доходу передбаченого пп. 3 п. 291.4 ст. 291 ПК України (5 млн. грн.). Такий дохід оподатковується за ставкою 15 %. Рішення про перехід на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності може бути прийнято платником податків один раз на календарний рік.

Загалом, єдиному податку притаманні як загальні ознаки податків, так і специфічні. До останніх, на думку Ю. І. Аністратенко, можна віднести: системність, альтернативність, добровільність сплати, сферу застосування [219, с. 182]. Доцільно доповнити перелік специфічних ознак єдиного податку, вказаних науковцем, спрощенням бухгалтерського обліку для юридичних осіб шляхом зниження кількості подвійних записів і бухгалтерських рахунків для узагальнення фінансово-господарських операцій, практика застосування якого підтверджує достовірність бухгалтерського балансу. Платники податків – юридичні особи використовують Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 25.06.2003 р. № 422 [522], або Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 15.06.2011 р. № 720 [523]. Ці нормативно-правові документи регламентують незначну кількість ведення спеціальних журналів для фіксації в спрощених бухгалтерських реєстрах подвійних записів операцій з метою вирахування доходу для оподаткування єдиним податком за кварталний звітний податковий період.

Наслідками зміни податкових правовідносин можна вважати також право платника податків на користування податковими пільгами, які являються основними механізмами регуляторної

політики держави, та надаються шляхом податкової знижки, зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору, встановлення зниженої ставки або повне звільнення від сплати податку та збору.

Дієвими для збалансування приватних та публічних інтересів видаються преференції у вигляді податкових канікул для платників податку на прибуток до 2021 року, що стимулюють розвиток підприємництва та зменшують податковий тиск на бізнес.

Нульова ставка податку на прибуток може бути застосована до платників податків з доходом за останній річний звітний період не більше 3 млн. грн. та нарахування найманим працівникам заробітної плати в розмірі не менше двох мінімальних заробітних плат. Крім цього, платники податків які мають намір скористатися податковими канікулами повинні відповідати одному із таких критеріїв: 1) утворені після 01.01.2017 року; 2) діючі суб'єкти господарювання, у яких протягом трьох послідовних попередніх років (чи протягом усіх попередніх періодів, якщо з моменту їх утворення пройшло менше трьох років) щорічний обсяг доходів задекларований в сумі, що не перевищує 3 млн. грн., і середньооблікова чисельність працівників протягом цього періоду становила від 5 до 20 чоловік; 3) були зареєстровані платниками єдиного податку в період до 01.01.2017 року і обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за останній календарний рік становив не більше 3 млн. грн. та середньооблікова чисельність працівників становила від 5 до 50 чоловік (пп. 44 підрозділу 4 ПК України) [220].

Водночас, зміна податкових правовідносин може призводити до необхідності використовувати інший спектр податкових правових норм у зв'язку із зміною суб'єктивних прав та обов'язків учасників податкового обороту. Наприклад, відповідно до ст. 9 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 6 липня 1995 року № 265/95-ВР, визначено випадки, коли платниками податків при здійсненні фінансово-господарської діяльності не застосовуються реєстратори розра-

хункових операцій та розрахункові книжки [221]. В усіх інших випадках вони повинні проводити розрахункові операції з використанням зареєстрованих у встановленому законодавством порядку, опломбованих та переведених у фіскальний режим касових апаратів.

Крім того, зміна податкових правовідносин може призводити до оптимізації податкових зобов'язань, яка спрямована на скорочення платежів до бюджетів усіх рівнів та відбувається в законний та незаконний спосіб. Науковці-економісти розглядають поняття «оптимізації податкових зобов'язань» як синонім ухилення (уникнення) від оподаткування. Уникнення від сплати податків та зборів відбувається шляхом використання суперечностей та прогалин податкового законодавства та не містить складу податкового правопорушення. На сьогодні окремі платники податків користуються послугами приватних податкових консультантів із метою зменшення податкового навантаження у законний спосіб.

Податкове планування являється складовою фінансового менеджменту та використовує законні методи оцінки різних варіантів оподаткування, планування укладення угод з контрагентами для зменшення або усунення податкових зобов'язань тощо. Так, наприклад, платник податку на додану вартість, як правило, не заключає угоди з платниками – спрощенцями, адже він втрачає право на податковий кредит та збільшує свої податкові зобов'язання з цього податку.

Водночас, ухилення від оподаткування – це спроба зменшити податкові зобов'язання шляхом податкових махінацій, приховуванню доходів, обману та інших незаконних дій. Наслідком таких дій являються податкові правопорушення, що можуть підпадати під санкції ст. 212 Кримінального кодексу України – ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів [222]. Листом Державної податкової адміністрації України від 14 червня 2007 року № 891/7/16-1417 [223] було узагальнено найбільш характерні схеми ухилення від оподаткування, виявлені при здійсненні невиїзних документальних (камеральних) і виїзних документальних пе-

ревірок державними податковими ревізорами-інспекторами. Ці схеми не втратили актуальності й до цього часу, наприклад: невідображення суб'єктом підприємницької діяльності результатів фінансово-господарської діяльності у податковому обліку; штучне завищення валових витрат або зменшення податкового зобов'язання по податку на додану вартість за допомогою підприємств з ознакою «фіктивності»; реалізація товарно-матеріальних цінностей за цінами, нижчими за вартість придбання; проведення безтоварних операцій; проведення псевдо експортних операцій; придбання товарно-матеріальних цінностей у «транзитних» і «фіктивних» підприємств за значно завищеними цінами з наступним їх експортом за кордон; проведення експортних операцій за штучно завищеними цінами із застосуванням штучного виробництва товарів, які експортуються; механізм ухилення від сплати ПДВ при проведенні імпорتنих операцій з товарно-матеріальними цінностями за значно заниженими цінами; ухилення від сплати податків шляхом безпідставного застосування нульової ставки ПДВ при проведенні зовнішньоекономічних операцій; використання підприємств з іноземними інвестиціями; втрата первинних бухгалтерських документів; застосування товарного кредиту [223].

У зв'язку із вищенаведеним актуалізується питання вдосконалення податкового контролю ухилення від оподаткування, адже у кожному конкретному випадку надзвичайно важливою являється оцінка ступеню суспільної небезпеки вчинення протиправних дій. В якості удосконалення інструментарію податкового контролю пропонується підвищити якість обслуговування найбільш великих платників податків, які найчастіше попадають в поле зору як ризикові підприємства. На нашу думку, під результативністю діяльності фіскальних органів у цьому напрямку слід розуміти повноту викриття порушень податкового законодавства, а не лише суму донарахованих за результатами контрольно-перевірочної роботи платежів, та фактичні надходження стягнених сум податків та зборів з податкових правопорушників.

Разом із тим, зміна податкових правовідносин може призвести до добровільної ліквідації (реорганізації) платника податків, а їх припинення – до примусової ліквідації. Внесення запису до Єдиного державного реєстру про припинення юридичної особи, фізичної особи – підприємця або самозайнятої особи являється підставою для скасування їх державної реєстрації, але не припиняє податкових зобов'язань та не змінює строків, порядків виконання таких зобов'язань та застосування відповідних податкових санкцій. Водночас, після отримання від державного реєстратора відомостей про припинення платника податків контролюючий податковий орган проводить передбачену законодавством податкову перевірку та сприяє остаточним розрахункам платника податків перед бюджетами та державними цільовими фондами.

Вважаємо за необхідне окреслити правові наслідки припинення та трансформації податкових правовідносин та послідовно пояснимо їх значення для науки податкового права.

По-перше, законодавство окремо виділяє такі правові наслідки як припинення податкових правовідносин шляхом погашення грошових зобов'язань або податкового боргу в наслідок ліквідації платника податків. Так, відповідно до ст. 97 ПК України, передбачений порядок погашення грошових зобов'язань або податкового боргу у разі ліквідації платника податків, не пов'язаної з банкрутством [50].

По-друге, статтею 98 ПК України [50], передбачений порядок погашення грошових зобов'язань або податкового боргу у разі реорганізації платника податків або передачі цілісного майнового комплексу державного чи комунального підприємства в оренду чи концесію. Пункт 98.1 статті 98 ПК України передбачає, що «під реорганізацією платника податків у цій статті розуміється зміна його правового статусу, яка передбачає будь-яку з таких дій або їх поєднання: для господарських товариств – зміна організаційно-правового статусу товариства, що тягне за собою зміну коду згідно з Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України; злиття платників податків, а саме передача майна платника податків до статутних фондів інших

платників податків, в наслідок чого відбувається ліквідація платника податків, який зливається з іншими; поділ платника податків на декілька осіб, а саме поділ його майна між статутними фондами новоутворених юридичних осіб та/або фізичними особами, внаслідок якого відбувається ліквідація юридичного статусу платника податків, який поділяється; виділення з платника податків інших платників податків, а саме передача частини майна платника податків, що реорганізується, до статутних фондів інших платників податків в обмін на їх корпоративні права, внаслідок якого не відбувається ліквідація платника податків, що реорганізується; реєстрацію фізичної особи як суб'єкта господарювання без скасування її попередньої реєстрації як іншого суб'єкта господарювання або з таким скасуванням» [50]. Цей перелік способів реорганізації платника податку аналогічно передбачений для реорганізації суб'єктів господарювання, властивий господарському законодавству. Зокрема, п. 1 ст. 56 ГК України встановлює, що реорганізації розуміється як злиття, приєднання, виділення, поділу, перетворення діючого (діючих) суб'єкта господарювання [147]. Аналогічні визначення містяться в Законі України «Про господарські товариства» від 19 вересня 1991 року № 1576-XII [224] та в Законі України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» 22 грудня 2011 року № 4212-VI [225].

Положення п. 98.1. ст. 98 ПК України передбачають основні форми зміни юридичних осіб, які можуть вплинути на виконання податкового обов'язку зі сплати податку. Показово, що ця стаття не описує ті випадки зміни юридичних осіб (зміна її внутрішньої структури, чисельності штату, виду діяльності тощо), які не ускладнюють чи не ставляють під загрозу вчасне й у повній мірі виконання обов'язку зі сплати податку. Всі передбачені цієї статтею випадки стосуються ситуацій, у яких платник податків або зникає зовсім як юридична особа, або реорганізовується таким чином, що його новий майновий стан унеможлиблює або ускладнює виконання податкового зобов'язання вчасно й у повному обсязі [50].

Підпункт 98.1.1. п. 98.1 ст. 98 ПК України установлює, що для господарських товариств такою реорганізацією є зміна організаційно-правового статусу товариства, що тягне за собою зміну коду згідно з Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України [50]. Цікавим є акцент законодавця саме на господарському товаристві як формі юридичної особи-платника податку, реорганізація якого описана в цьому законодавчому положенні. Відповідно до ч. 2 ст. 113 ЦК України та ст. ст. 79, 80 ГК України, до господарських товариств належать акціонерні товариства, товариства з обмеженою відповідальністю, товариства з додатковою відповідальністю, повні товариства, командитні товариства [146; 147]. Якщо буквально розуміти норму пп. 98.1.1. п. 98.1 ст. 98 ПК України, виходить, що на інші організаційно-правові форми юридичних осіб вона не поширюється. Це виглядає досить дивним, особливо з огляду на те, що далі у змісті ст. 98 ПК України при описанні порядку зміни податкових зобов'язальних правовідносин у випадку реорганізації суб'єкта податкового зобов'язання-платника іншими шляхами жодної прив'язки до існування останнього у статусі господарського товариства не міститься [50].

Положення підпункту 98.1.1. п. 98.1 ст. 98 ПК України установлює загальне правило, відповідно до якого будь-яка зміна платника-господарського товариства, що тягне зміну його ідентифікаційного коду, визнається реорганізацією в розумінні цієї статті, а відповідно – потребує здійснення певних визначених цією статтею процедур, які б гарантували вчасне й у повній мірі виконання податкового зобов'язання такого платника [50]. Ця вказівка має чимале значення, адже за кодом ЄДРПОУ держава індивідуалізує особу-платника та «прив'язує» до нього ті чи інші податкові обов'язки. Цей код зазначається в усіх фіскальних документах, на підставі яких здійснюється бухгалтерський і податковий облік підприємства та які можуть бути використані при податкових перевірках та в інших процедурах, за допомогою яких визначається податкове зобов'язання платника та обліковується його виконання. Відтак, зміна ідентифікаційного коду в обов'язковому порядку повинна супроводжуватися

певними заходами, які пов'язували б ті податкові права й обов'язки особи, які вже виникли у платника, з юридичною особою, яка зареєстрована за новим кодом ЄДРПОУ.

Подібні заходи передбачає пп. 98.2.1. п. 98.2 ст. 98 ПК України, відповідно до якого у випадку, якщо реорганізація здійснюється шляхом зміни найменування, організаційно-правового статусу або місця реєстрації платника податків, після реорганізації він набуває усіх прав і обов'язків щодо погашення грошових зобов'язань чи податкового боргу, які виникли до його реорганізації [50]. Це положення визначає спосіб упорядкування податкового зобов'язання реорганізованого платника у випадку зміни його зовнішніх реквізитів, без змін у його статутному капіталі або іншому майні. Варто зазначити, що законодавець робить це в досить простий спосіб, просто покладаючи на нового, реорганізованого платника податків усі податкові зобов'язання, які мав первинний платник. Фактично законодавець описує зміну платника податку як суб'єкта податкового зобов'язання, але в зворотному вигляді: «після реорганізації він набуває усіх прав і обов'язків ..., які виникли до його реорганізації», тобто створюється новий платник, і вже до нього «приєднуються» всі інші елементи зобов'язального правовідношення.

Підпункти 98.1.2 та 98.1.3 п. 98.1 ПК України встановлюють, що реорганізацією є також злиття платників податків, а саме передача майна платника податків до статутних фондів інших платників податків, в наслідок чого відбувається ліквідація платника податків, який зливається з іншими, а також поділ платника податків на декілька осіб, а саме поділ його майна між статутними фондами новоутворених юридичних осіб та/або фізичними особами, внаслідок якого відбувається ліквідація юридичного статусу платника податків, який поділяється [50]. Їм кореспондують відповідні підпункти пункту 98.2, ст. 98 ПК України, які фактично визначають, як змінюється правовідношення податкового зобов'язання, суб'єктом у якому є платник (платники), який реорганізовується шляхом злиття або поділу. Можна сказати, що це прямо протилежні процеси, а тому перехід податкових прав і обов'язків у випадку заміни

платників у них відбувається за схожим принципом, але в протилежних напрямках.

Так, відповідно до пп. 98.2.2 п. 98.2 ПК України якщо реорганізація здійснюється шляхом об'єднання двох або більше платників податків в одного платника податків з ліквідацією платників податків, що об'єдналися, об'єднаний платник податків набуває усіх прав і обов'язків щодо погашення грошових зобов'язань чи податкового боргу всіх платників податків, що об'єдналися. Натомість, пп. 98.2.3 цього ж пункту встановлює, що якщо реорганізація здійснюється шляхом поділу платника податків на дві або більше особи з ліквідацією такого платника податків, що розподіляється, усі платники податків, які виникнуть після такої реорганізації, набувають усіх прав і обов'язків щодо погашення грошових зобов'язань чи податкового боргу, які виникли до такої реорганізації [50]. Фактично цими положеннями об'єднані випадки, коли реорганізація юридичної особи-платника податку пов'язана з припиненням однієї чи більше юридичних осіб. Варто погодитися з тим, що не слід плутати реорганізацію юридичної особи з її ліквідацією.

На це звертав увагу ще Г. Ф. Шершеневич, підкреслюючи, що зміна юридичного відношення за його суб'єктами означає не припинення одного і виникнення іншого відношення, а тільки зміну вже існуючого. При цьому вчений зазначав, що зміна суб'єктів допускається як на активній, так і пасивній стороні відношення [131, с. 188.]. При реорганізації в переважних випадках відбувається припинення юридичної особи з переходом всього майна, всіх прав і обов'язків у порядку правонаступництва до інших юридичних осіб (правонаступників), тоді як при ліквідації відбувається припинення юридичної особи без такого правонаступництва [209, с. 703-714].

Водночас, можлива реорганізація юридичної особи платника податку, тобто зміна суб'єкта податкового зобов'язання, при якій виникає нова юридична особа, але стара не припиняє свого існування. Підпункт 98.1.4. п. 98.1 ст. 98 ПК України передбачає виділення з платника податків інших платників податків, а саме передачу частини майна платника податків, що реор-

ганізується, до статутних фондів інших платників податків в обмін на їх корпоративні права, внаслідок якої не відбувається ліквідація платника податків, що реорганізується [50]. Відповідно до специфіки такої реорганізації платника відбувається й своєрідна трансформація податкового зобов'язального правовідношення.

Пункт 98.3 ст. 98 ПК України установлює, що реорганізація платника податків шляхом виділення з його складу іншого платника податків або внесення частини майна платника податків до статутного фонду іншого платника податків без ліквідації платника податків, який реорганізується, не тягне за собою розподілу грошових зобов'язань чи податкового боргу між таким платником податків та особами, утвореними у процесі його реорганізації, чи встановлення їх солідарної відповідальності за порушення податкового законодавства, крім випадків, коли за висновками органу державної податкової служби така реорганізація може призвести до неналежного погашення грошових зобов'язань чи податкового боргу платником податків, який реорганізується [50].

При цьому закон установлює певні обмеження повноважень податкових органів стосовно встановлення солідарної відповідальності платника податків та осіб, утворених у процесі його реорганізації за порушення податкового законодавства. Відповідно до положень цього ж пункту 98.3 ст. 98 ПК України, рішення про застосування солідарної або розподільної відповідальності за порушення податкового законодавства може бути прийняте органом державної податкової служби у разі, коли майно платника податків, що реорганізується, перебуває у податковій заставі на момент прийняття рішення про таку реорганізацію [50].

Щодо примусової ліквідації платника податків, то вона може здійснюватись у встановленому законодавством порядку на підставі рішень судових органів. Проте, норми чинного ПК України чітко не визначають підстави щодо звернення до суду контролюючого органу.

Як зазначає, Л. Дорошенко ГК України та ЦК України не передбачають конкретні підстави припинення юридичних осіб

(окрім однієї підстави ліквідації за рішенням суду, яка закріплена в п. 1 ч. 1 ст. 110, а саме через допущені під час створення юридичної особи порушення, які не можна усунути). У спеціальному законодавстві (крім акціонерного), яке встановлює повноваження різних державних органів, також не зазначаються повноваження зі звернення до суду щодо припинення юридичної особи та конкретна підстава такого звернення. Відсутність належного правового регулювання припинення юридичних осіб призвела до проблем у правозастосовній діяльності. Фактично склалась така ситуація, що в сучасному стані законодавства «правовим архаїзмом» стає примусова ліквідація, не пов'язана з банкрутством [226, с. 65]. Доцільно погодитися з позицією науковця, оскільки фіскальна служба виступає ініціатором примусової ліквідації платника податків за відсутності в нього податкових боргів та у зв'язку з неподанням податкової та фінансової звітності протягом більше одного календарного звітного податкового періоду з метою зменшення державних витрат на їх адміністрування.

Отже, не можна робити однозначний висновок про відсутність механізму правового регулювання правових наслідків виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин та відсутність відповідного законодавчого впливу на трансформацію податкових правовідносин. Правові наслідки трансформації податкових правовідносин обумовлює необхідність їх нормативного закріплення на всіх етапах розвитку та реалізації з метою подальшого прогнозування та забезпечення податкових надходжень до централізованих фондів грошових коштів; зниження рівня податкової конфліктності та податкових правопорушень; формування сервісності податкових послуг, наданих фіскальними органами; впорядкування відносин в сфері оподаткування.

Висновки до розділу 2

Аналіз теоретико-правових засад визначення природи податкових зобов'язань, окреслення правового взаємозв'язку податкового обов'язку платника податків та держави, законодавчої закріпленості правових підстав та наслідків виникнення, припи-

нення та трансформації податкових правовідносин, дозволяє сформулювати нам низку висновків і пропозицій:

Виникати податкові правовідносин можуть на підставі: податкові відносини виникають за наявності таких правових підстав: 1) норма законодавства; 2) юридичний факт; 3) наявність у суб'єкта податкових правовідносин податкової правосуб'єктності, що створює для них юридичну можливість не лише мати податкові права та обов'язки, а й набувати їх та нести відповідальність; 4) наявність об'єкта та/або предмета податкових правовідносин; 5) припинення існування об'єкта та/або предмета податкових правовідносин; 6) форс-мажорні обставини визначені законодавством; 7) за згодою сторін та/або припинення дії договору; 8) припинення юридичною особою та фізичною особою – підприємцем підприємницької діяльності та/або визнання недійсними установчих (засновницьких) документів суб'єктів господарювання.

Узагальнюючи наведені нами міркування, можна стверджувати, що законодавством передбачений повний перелік підстав припинення податкових правовідносин, й у широкому розумінні, в податковому праві припиняються загальні податкові правовідносини (правовідносини із справляння податків та зборів, із обліку платників податків, а також подання декларацій та податкової звітності) на підставі таких юридичних фактів як: 1) смерть фізичної особи-платника податків; 2) визнання фізичної особи-платника податків неієздатною; 3) визнання фізичної особи-платника податків безвісно відсутньою; 4) примусова або добровільна ліквідація юридичної особи. Спеціальні податкові правовідносини (правовідносини щодо погашення податкового боргу, списання безнадійного податкового боргу, розстрочки, відстрочки виконання податкового зобов'язання, оскарження рішень контролюючих органів), що є їх доповненням та формує особливе податкове правовідношення, без якого не реалізуються загальне податкове правовідношення, пов'язані з подіями, діями або становищем суб'єктів, що призводять до належного виконання юридичних обов'язків і забезпечення суб'єктивних прав, передбачених чинним податковим законодавством.

З метою усунення неоднозначності тлумачення правових підстав виникнення податкового обов'язку, вважаємо, у статті 37 ПК України слід закріпити положення з переліком певних обставин (юридичних фактів), з якими пов'язується виникнення податкового обов'язку, або ж визначити умови, за яких таке зобов'язання виникає, та закріпити порядок його виконання, наприклад, таку умову як поява у платника об'єкта оподаткування, набуття податкової правосуб'єктності, набуття статусу платника певного податку та збору тощо.

Податковий обов'язок платника податків є багатоаспектною системоутворюючою категорією, виконання якого повинно базуватися на створенні державою умов щодо його безперешкодної реалізації та налагодженні партнерських взаємовідносин між платниками податків і фіскальними органами з метою збалансування публічних та приватних інтересів учасників податкових правовідносин та ефективного наповнення публічних грошових фондів.

Виконання податкового обов'язку платника податків становить сукупність дій, що складається з низки взаємопов'язаних етапів, а саме: виконання податкового обов'язку щодо обліку платника податку, виконання обов'язку з приводу подання податкової звітності до фіскального органу, виконання податкового обов'язку щодо справляння податків та зборів.

На всіх етапах виконання податкового обов'язку платника податків держава залучає додаткові правові процедури щодо посиленого контролю за діями або бездіяльністю всіх учасників податкових правовідносин та застосовує юридичні санкції при скоєнні ними податкових правопорушень.

З метою підвищення якості адміністрування податків та зборів, зниження корупційних ризиків в органах ДФС України, підвищення рівня податкової дисципліни за рахунок прозорості правових процедур, що регламентують порядок подання та заповнення податкової звітності платниками податків, запропоновано ввести уніфіковану форму податкової звітності окремо для платників, які застосовують загальну систему оподаткування, обліку та звітності, та окремо для платників, які застосовують

спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, аналогічно тому як законодавець запровадив уніфіковану форму звітності окремо для платників податку на додану вартість та акцизного податку.

Запропоновано авторську класифікацію правових підстав щодо сплати певного податку або збору: 1) у залежності від способу організації господарської діяльності: а) юридичні особи – платники податків; б) фізичні особи – підприємці – платники податків; в) фізичні особи – платники податків; 2) в залежності від способу оподаткування: а) платники, що застосовують загальну систему оподаткування обліку та звітності; б) платники, що застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності; 3) в залежності від форми оподаткування: а) платники прямих податків; б) платники непрямих податків; 4) в залежності від об'єкту оподаткування: а) майно; б) товари, послуги, роботи; в) дохід (прибуток) або його частина; г) оборот із реалізації товарів; д) операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інше; 5) в залежності від податкової юрисдикції держави: а) резиденти; б) нерезиденти; 6) в залежності від наявності чи відсутності отриманих послуг, пільг, знижок тощо.

Дослідивши правову природу податкових зобов'язань, нами виокремлено наступні їх характерні особливості: 1) зміст податкового зобов'язання завжди становить певну дію щодо визначення та сплати до відповідного бюджету суми податку або збору платником податків, у тому числі податковим агентом, або контролюючим органом, в порядку та строки, визначені податковим законодавством; 2) самостійність визначення платником податкових зобов'язань ґрунтується на високому рівні правосвідомості та податкової дисципліни; 3) правильність обчислення платником податку податкових зобов'язань залежить від уніфікованого трактування податкових правових норм суб'єктами податкових правовідносин; 4) виконання податкових зобов'язань забезпечуються державним примусом; 5) для успішного виконання податкового зобов'язання платниками податків держава зобов'язана створити сприятливі умови та забезпе-

чити відповідний рівень суспільної довіри щодо прозорого та законного використання публічних грошових коштів.

Законодавець чітко визначає певні обставини, які виступають підставою виникнення, зміни й припинення податкових правовідносин, навіть такі юридичні факти, що спричиняють виникнення у платника податків і зборів прав на пільги, податкові канікули, розстрочку або відстрочку виконання податкового обов'язку, податкові знижки, спрощення та трансформація механізму оподаткування (перехід із загальної системи оподаткування на спрощену систему оподаткування та навпаки), зменшення податкового навантаження, зміну правового статусу резидента з нерезидента встановлюються законодавством.

Виникнення податкового правовідношення та його подальший розвиток залежать також і від поведінки таких учасників податкових правовідносин як платників податків і зборів. Останні ж зобов'язані підпорядковуватися правилам поведінки, які обумовлені податковим законодавством. Надання правового значення тим чи іншим обставинам реальної дійсності залежить від безпосередньої волі та волевиявлення законодавця – держави, а не від волі платників податків, хоча без існування платників податків, без набуття ними майна та майнових прав, без здійснення ними господарських операцій дані обставини реальної дійсності могли б і не настати.

Проте, навіть поява таких форс-мажорних обставин як військовий стан, міжнародна фінансово-економічна криза, різке падіння національної грошової одиниці тощо, які не залежать від волі та волевиявлення учасників податкових правовідносин, але безпосередньо впливають на їх поведінку, потребують законодавчого визначення та закріплення. Адже, без відповідного роз'яснення та визначення законодавцем природи цих обставин, їх правових наслідків, порядку дій платників податків та контролюючих органів за таких обставин – це може призвести до таких негативних правових наслідків як невиконання податкового обов'язку, виникнення податкового боргу, а в гіршому варіанті для держави ліквідація платника

податку та збору та суттєве зменшення податкових надходжень до державного або місцевого бюджетів.

Юридичні факти у податковому праві можна охарактеризувати як нормативно закріплені обставини, що створюють перехід від податково-правової моделі до певних податкових правовідносин і виконують основні функції – правоустановчу, правозмінюючу й правоприпиняючу, а також додаткові – конструктивну, гарантійну, інформаційну, прогностичну та стимулюючу функції. За доказовим значенням юридичні факти можуть бути загальновідомими та преюдиційно встановленими. Так, загальновідомими потрібно вважати такі факти, які відомі широкому колу осіб, у тому числі й фіскальним органам, що застосовують податкові норми. Однак, під преюдиційно встановленими юридичними фактами у податкових правовідносинах потрібно розуміти факти, які зафіксовані відповідним компетентним органом і тому приймаються таким правозастосовним органом. Наприклад, наявність у матері дитини або кількох дітей є загальновідомим юридичним фактом, що має юридичне значення для отримання нею права на соціальну пільгу, а юридичні факти, які встановлені рішенням суду надання соціальної пільги, є преюдиційними встановленими юридичними фактами.

Виходячи з передбачених податковим законодавством видів податків та зборів, доцільно розмежувати юридичні факти як підставу виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин в залежності від виду податку та збору на юридичні факти, які породжують, змінюють або припиняють податкові правовідносини щодо визначення та справляння: 1) податку на прибуток; 2) податку на додану вартість; 3) податку з доходів фізичних осіб; 4) місцевих податків; 5) загальнодержавних та місцевих зборів; 6) інших видів податків та зборів.

Встановлено, що до числа інших обставин дійсності, з якими законодавство пов'язує припинення обов'язків зі сплати податку, відноситься: 1) утримання суми податку податковим агентом; 2) стягнення податку фіскальним органом у безспірному порядку з рахунку платника податків у банку; 3) погашення

податкового обов'язку за допомогою звернення судом стягнення на майно платника податків; 4) виконання податкового обов'язку реорганізованої юридичної особи його правонаступником; 5) виконання обов'язку фізичною особою зі сплати податків, яка визнана судом безвісно відсутньою; 6) погашення податкового обов'язку за допомогою зарахування відповідної суми податку.

Утримання податку податковим агентом як інша обставина, з яким законодавець пов'язує припинення податкового обов'язку, нами розуміється аналогічне покладеному на податкового агента обов'язку із обчислення, утримання у платника податку і перерахуванню до бюджету суми податку, у зв'язку з цим, обов'язок платника податку зі сплати податку вважається виконаним із моменту утримання податку податковим агентом, проте, у разі відсутності утримання податку податковим агентом, обов'язок платника податку зі сплати податку вважається невиконаним, тобто саме платник податків є боржником перед бюджетом.

Щодо виконання податкового обов'язку правонаступником реорганізованої юридичної особи, хочемо відзначити, що з дати підписання акта прийому-передачі, до правонаступника переходить також обов'язок сплати податків (штрафів, пені) реорганізованої юридичної особи. Причому, такий обов'язок покладається на правонаступника незалежно від того, чи було йому відомо до завершення реорганізації про невиконання або неналежне виконання реорганізованою юридичною особою податкового обов'язку. Крім того, правонаступник несе обов'язок із сплати податкових санкцій, накладених на реорганізовану особу до завершення процедури реорганізації.

Виконання обов'язку зі сплати податків фізичною особою, яка визнана судом безвісно відсутньою, це здійснюється тією особою, яка уповноважена управляти майном безвісно відсутньої особи, вона зобов'язана сплатити всю належну суму податків, а також належні на день визнання особи безвісно відсутньою (на день набрання законної сили рішенням суду про визнання громадянина безвісно відсутнім) пеню та штрафи, сплата

зазначених сум повинна бути здійснена за рахунок коштів безвісно відсутньої особи.

Визначеність правових наслідків залежить від моменту виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин. Правовими наслідками виникнення, припинення та зміни податкових правовідносин в першу чергу виступають норми законодавства та юридичні факти, які індивідуально визначені та спрямовані на певну особу платника податків.

Правові наслідки виникнення податкових правовідносин виникають в залежності від певних обставин – виникнення податкових правовідносин тягне за собою виникнення податкового зобов'язання або в разі його несплати – податкового боргу, зміна податкових правовідносин – добровільну ліквідацію (реорганізацію) підприємства, переведення податкового боргу, а припинення податкових правовідносин – спричиняє примусову ліквідацію підприємства.

Проте, висловлені вище міркування, обумовлюють необхідність законодавчого закріплення повного переліку правових наслідків виникнення, припинення та зміни податкових правовідносин. Серед правових наслідків виникнення, припинення та зміни податкових правовідносин, пропонуємо виділити та закріпити у законодавстві такі як юридичний факт, виконання податкового обов'язку та виникнення податкового боргу. Правові наслідки трансформації податкових правовідносин обумовлює необхідність їх нормативного закріплення на всіх етапах розвитку та реалізації з метою подальшого прогнозування та забезпечення податкових надходжень до централізованих фондів грошових коштів; зниження рівня податкової конфліктності та податкових правопорушень; формування сервісності податкових послуг, наданих фіскальними органами; впорядкування відносин в сфері оподаткування.

Розділ 3

ТЕОРЕТИКО-ПРИКЛАДНІ ОСНОВИ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН

3.1 Сучасна парадигма розуміння податкових правовідносин як системи

Питання розуміння податкових правовідносин є одним із найбільш дискусійних у сучасній правовій науці. За наявності численних теоретичних досліджень, присвячених аналізу природи податкових правовідносин і характеру окремих видів податкових правовідносин до сьогодні в Україні практично не існує уніфікованої системи податкових правовідносин. У зв'язку з цим назріла необхідність визначення та вироблення єдиного підходу до однозначного розуміння системи податкових правовідносин, систематизації податкових правовідносин, уточнення їхньої сучасної специфіки та структури, а також характеристики окремих видів податкових правовідносин в Україні.

Ефективна та раціональна система податкових правовідносин має значення як для оптимальної класифікації правовідносин так і для визначення сутності правової норми, яка повинна застосовуватися для врегулювання податкових правовідносин. Оскільки відсутність комплексного теоретичного дослідження системи податкових правовідносин як цілісного комплексу правових взаємозв'язків між суб'єктами податкових правовідносин, обумовлює низку проблем у правозастосуванні чинного податкового та іншого законодавства, зокрема, при виборі правових норм для відповідного врегулювання податкових правовідносин. Тому аналіз теоретичних засад податкових правовідносин як системи є значущим як для науки податкового права, так і для подальшого удосконалення податкового законодавства.

Формування структури правовідносин у загальній теорії права здійснено в працях С. С. Алексєєва, О. С. Іоффе, С. Ф. Ке-чекьяна, О. Ф. Скакун, М. В. Цвіка, Р. Й. Халфіної, Г. Ф. Шер-шеневича, Л. С. Явича та інших науковців.

Основоположником теорії систем вважають американсько-го вченого-біолога Л. фон Берталанфі, який досліджував особливості системи на прикладах живих мікроорганізмів. Продовжили наукові розробки А. І. Уємов, Ю. А. Урманцев, Ю. І. Чер-няк та інші. Використання системного методу в юридичній нау-ці дослідили такі вітчизняні та зарубіжні науковці-правники, як С. С. Алексєєв, О. С. Іоффе, А. М. Колодій, В. В. Копейчиков, Н. М. Оніщенко, П. М. Рабінович, Ю. О. Тихомиров, Ю. С. Ше-мшученко, М. М. Шумило та інші.

Розуміння поняття «система» зародилось у філософських працях, а отже, саме філософська визначення системи є най-більш загальною та абстрагованою. З філософської точки зору система – це сукупність визначених елементів, між якими існує закономірний зв'язок чи взаємодія. Якісні характеристики цих елементів становлять зміст системи, сукупність закономірних зв'язків між елементами – внутрішню форму або структуру сис-теми [227, с. 583]. Таким чином, системна методологія розглядає будь-яке явище матеріального світу як частину складної ціліс-ності. При цьому елементи системи становлять її внутрішню бу-дову, є обов'язковими, неділимими компонентами.

Отже, система – це та категорія, яка визначає об'єкт, орга-нізований як цілісність, зв'язків між елементами системи [228, с. 936-938.]. Таке визначення виводить два основних елементи системи: об'єкт і зв'язки. Виходячи із цього ствердження, суб'єкти не є елементом системи, хоча очевидно, що суб'єкти можуть мати різноманітні зв'язки, а для цілісності системи важ-ливі ті суб'єкти, які мають зв'язок із об'єктом, а також зв'язок між собою щодо об'єкта. Такої позиції ми дотримуємось при дослідженні податкових правовідносин як системи.

Варто звернути увагу на погляди таких вчених як В. М. Чхіквадзе та Ц. А. Ямпольської, які вважали, що система – це не проста сума окремих цеглинок, із яких складається дещо

ціле, а складний взаємозв'язок та залежність елементів. Системний підхід дозволяє зосередити увагу на виявленні інтегративних властивостей галузей та інститутів права, які складають систему права, а також дає можливість побачити, у якому напрямку йде розвиток права, і відкриває нові горизонти перед юридичною теорією, підказує найбільш оптимальні варіанти вдосконалення правової системи [229, с. 33].

Питання системного підходу під час вивчення правових явищ залишається одним із найактуальніших проблем сучасної юриспруденції. Однак, підхід до правових явищ з точки зору системного підходу дає можливість краще зрозуміти процеси, які відбуваються в правовому регулюванні. Слушною є позиція Н. М. Оніщенко, що юридична наука покликана осмислити правову дійсність у єдності, цілісності та взаємозв'язаних форм і проявів. Основою її принципом є розмежування правових реалій на факти та цінності, засоби та цілі, на частини та ціле [230, с. 7]. Така позиція можлива із застосуванням методу системного підходу.

Слушною є позиція В. М. Карташова, що правова система суспільства виступає не простою сукупністю юридичних процесів, одиниць, а доцільною, структурно-організованою, єдиною цілісністю правових явищ, станів та процесів, яким притаманні нові інтегративні якості, що не є властивими для окремих елементів або ж властиві їм не в таких об'ємах та ступенях. Категорія «правова система» має ту перевагу, що дає можливість розкрити реальне життя права й інших юридичних явищ, показати їх не тільки в статичній, надбудовному аспекті, але і в контексті соціальної дійсності, суспільних відносин, у динаміці. Правовій системі, як й іншим соціальним системам (економічній, політичній тощо), притаманні такі риси: самоорганізація, врегульованість, адаптивність, ієрархічність, здатність до саморозвитку [231, с. 23].

В. М. Протасов зазначає, що детальному вивченню правових відносин найбільшою мірою відповідає системний підхід, що дозволяє використовувати широкий категоріальний апарат, основними в якому є поняття системи, елемента, складу, структу-

ри, функції, функціонування та мети. Категорії «елемент», «склад», «структура» використовуються в характеристиці правовідносин, однак це робиться для виділення якихось сторін правовідносин у додаток до його форми і змісту [13, с. 6.].

Повертаючись до теорії функціонування систем та підводячи підсумки вищевикладеному, вважаємо, що найбільш загальну та вичерпну характеристику системи на основі аналізу попередніх досліджень запропонували В. М. Садовський та Е. Г. Юдін: 1) система – це цілісний комплекс взаємопов'язаних елементів; 2) вона утворює особливу єдність із середовищем; 3) зазвичай, будь-яка досліджувана система є елементом системи більш високого рівня; 4) елементи будь-якої системи, в свою чергу, здебільшого виступають як системи більш низького рівня [232, с. 12.].

Т. А. Занфірова розглядає правовідносини як систему, що володіє певною структурою та складається із взаємозалежних елементів [14, с. 79].

На думку Р. Г. Браславського, системність є структурною рисою галузі права, так як визначає її будову, детермінує специфіку взаємозв'язків її внутрішніх елементів, визначає співвідношення відповідних елементів між собою. Система виступає фундаментальною правовою категорією, яка спрямована на моделювання єдиного цілого на основі логічного поєднання органічно взаємодіючих між собою структурних складників [233, с. 96].

А. М. Аверьянов класифікує системоутворюючі чинники на зовнішні та внутрішні. Зовнішні системоутворюючі чинники – це ті, що сприяють виникненню і розвитку систем. До зовнішніх системоутворюючих чинників вчений відносить передусім механічні, фізичні, хімічні та інші [234, с. 101]. Запропоновані А. М. Аверьяновим різновиди системоутворюючих чинників є універсальними та можуть бути застосовані до характеристики податкових правовідносин як системи.

Будь-яка система має свою характерну будову, а в юридичній науці щодо правовідношення прижився термін «структура», тому вважаємо необхідним охарактеризувати такі категорії, як

«структура правовідношення», «правовідношення як система», а також «система правовідносин».

У словнику іншомовних слів вказано, що «структура» (від лат. *structura* – побудова, розміщення) – це внутрішня будова чогось, певний взаємозв'язок складових частин цілого [235, с. 569]. «Система» (від дав.-грец. – утворення, складення) – це порядок, зумовлений правильним розташуванням частин, структурний ряд, зв'язане ціле. «Система» розглядається також як категорія, що являє собою множину взаємопов'язаних елементів, що утворюють єдине ціле, взаємодіють із середовищем та між собою. Характеризуючи систему в найбільш широкому сенсі, традиційно вказують на єдність і цілісність взаємопов'язаних між собою елементів. Систему можна розглядати також як форму, спосіб побудови чогось [235, с. 568]. На нашу думку, важливою характеристикою системи є її розуміння як сукупності частин, пов'язаних спільною функцією.

У філософському розумінні під «структурою» вважається сукупність внутрішніх зв'язків, побудова, внутрішня будова об'єкта. Зазначені внутрішні зв'язки стійкі та забезпечують цілісність об'єкта і його тотожність самому собі [236]. Таким чином, поняття «структура» є вужчим за змістом ніж «система» і може характеризувати внутрішню будову чогось, у нашому випадку це податкове правовідношення. Саме тому використання поняття «структура» застосовується виключно у контексті характеристики одиничного правовідношення. Правова категорія «система» у свою чергу може застосовуватися як характеристика внутрішньої побудови правовідносин, оскільки їхні елементи, як і структура, також мають внутрішні зв'язки.

Отже, поняття «система» та «структура» можуть застосовуватися як синоніми. Однак, з іншого боку, перевагою поняття «система» є те, що воно включає не тільки внутрішні зв'язки, але і зовнішні, тобто може об'єднувати інші структури. У правовій доктрині вивчення правовідносин можна застосовувати як рівноцінні терміни «структура правового відношення» та «система правовідношення», але не можна використовувати «система правовідносин» та «структура правовідносин», оскільки

структура може характеризувати конкретне правовідношення і не може характеризувати й об'єднувати їх у певну сукупність – систему правовідносин. Оскільки ми вивчаємо не тільки правовідношення, але і систему правовідношень, тому вважаємо, що доцільним є використання уніфікованої термінології: «правовідношення як система» та «система правовідносин».

Будь-які системи формуються навколо окремого об'єкта, які можуть бути як матеріальні, так і нематеріальні. У правовому регулюванні об'єктом є мета, яка збігається із матеріальним об'єктом – благо у вигляді податку. Таким чином, основним системоутворюючим чинником податкового правовідношення як системи є податок.

В. М. Протасов стверджує, що з позиції системного підходу правовідносини – це система, елементами якої є учасники правового відношення (суб'єкти), що об'єднані правовою структурою – доцільним правовим зв'язком, що витікає із суб'єктивних юридичних правіобов'язків (доцільних правових властивостей суб'єктів) і функціонує для досягнення соціально-корисного результату [237, с. 64-65].

М. О. Тузов вказує, що під структурою правовідношення потрібно розуміти визначену його призначенням (бути індивідуалізованим суб'єктно-правовим зв'язком) сукупність правовизначаючих і необхідних його елементів, що знаходяться в цільовому взаємозв'язку. Структуру правовідношення складають три елементи: 1) суб'єкти правовідносин; 2) зміст правовідносин; 3) об'єкт правовідносин [238, с. 46-47]. Погоджуємось із таким підходом, але з позиції розуміння правовідношення як системи варто уточнити і наголосити на тому, що зміст (предмет) правовідносин є тим необхідним елементом системи, без якого вона не може існувати, а саме, зв'язків між суб'єктами, якими і виступають правові зв'язки у формі суб'єктивних прав та юридичних обов'язків. Такий правовий зв'язок надає системі структурованості, послідовності, стабільності, а також забезпечує реалізацію основної мети системи.

Таким чином, система самостійно впливає на свої елементи, змінюючи їх сутність відповідно до своєї природи, а взає-

мозв'язки між компонентами починають відображати цільову спрямованість та розвиток системи в цілому. Єдність елементів системи призводить до нових інтеграційних якостей, які є результатом взаємодії системи з навколишнім середовищем. Тобто, поведінка системи не залежить від поведінки її окремих складових.

Враховуючи те, що система є загальнонауковою категорією, на нашу думку, необхідно викласти її ключові ознаки, для того щоб можна було розглядати податкові правовідносини як систему та шляхом застосування методу системного підходу.

Податкові правові відносини потребують дослідження крізь призму теорії систем, адже системний підхід під час вивчення правових явищ широко використовується в юридичній науці. Як зазначає В. М. Садовський систему і системність ми сьогодні спостерігаємо буквально у всьому – теоретично будь-який об'єкт наукового дослідження може бути розглянуто як особливу систему; системність характеризує процес пізнання таких об'єктів; сучасна техніка має справу із створенням систем більшого масштабу, систем «людина – машина»; до категорії надскладних систем належить людський мозок [239, с. 5].

Так, І. М. Дудник, також наголошує на значенні зв'язків між компонентами системи, які завжди є суттєвими й органічними. Це означає, що ці зв'язки є виявом внутрішньої функціональної суті складових частин та відображають зміст і цільову спрямованість розвитку системи в цілому. Внаслідок цього зміна одного з компонентів викликає певні зміни всіх інших частин системи, а іноді – і системи в цілому. Наявність такої тісної взаємодії та взаємозв'язку компонентів є причиною того, що в різноманітних процесах, у взаємодії з середовищем система виступає як єдине, цілісне утворення. Це проявляється тому, що внутрішні зв'язки між компонентами системи значно тісніші та стійкіші, ніж зв'язки цієї системи (або її окремих компонентів) із іншими матеріальними об'єктами [240, с. 9]. З огляду на вищезазначене питання удосконалення системи податкового законодавства повинно бути комплексним, тільки тоді воно може бути ефективним та впорядкованим.

Виокремлює основні характеристики системи, на які потрібно зважати при дослідженні системи податкових правовідносин, А. Є. Кононюк, а саме: 1) системи складаються з частин, елементів, тобто мають свою структуру; 2) системи створені для якоїсь мети, тобто виконують корисні функції; 3) елементи (частини) системи мають взаємозв'язки, з'єднані певним чином, організовані в просторі та в часі; 4) кожна система в цілому володіє особливою якістю, що не дорівнює простому доданку якостей складових елементів, інакше втрачається сенс створення системи (цільної, функціонуючої, організованої) [241, с. 14-15].

Заслуговує на підтримку позиція І. М. Бондаренко, що податкове право як інститут фінансового права включається до єдиної системи права, та у свою чергу є системою більш низького рівня, тобто сама є обумовленою необхідністю розподілення тягаря публічних видатків систему послідовно розташованих і взаємно пов'язаних правових норм, об'єднаних внутрішньою єдністю цілей, завдань, предмета регулювання, принципів і методів такого регулювання [242, с. 343]. Однак, ми притримуємося позиції, що податкове право як самостійна галузь права, входить до єдиної системи права, але становить власну самостійну систему правовідносин більш низького рівня.

Кожен із елементів системи правовідносин буде детально проаналізований у наступних підрозділах дослідження, натомість предметом дослідження цього підрозділу є розкрити податкові правовідносини як систему, дослідити особливості такої системи правовідносин, відобразити її сучасний стан та шляхи удосконалення. Варто зазначити, що правову форму системі надає законодавство, яке визначає об'єкт та мету існування системи, суб'єктний склад та завдяки розподілу прав та обов'язків визначає правовий зв'язок.

Систематизація податкових правовідносин виступає необхідним процесом зведення розрізнених теоретичних знань щодо розуміння видів податкових правовідносин в єдину уніфіковану систему податкових правовідносин, яка є відображенням правових норм і ґрунтується на класифікації правовідносин, аналізі науково-теоретичних поглядів та синтезі істотних властивостей

існуючої сучасної податкової системи. Систематизація податкових правовідносин здійснюється шляхом узагальнення теорій, наукових позицій, положень законодавства та правозастосовної практики, у результаті якої розробляється уніфікована концепція побудови системи податкових правовідносин, яка вичерпно відображає закономірності об'єктивних зв'язків між учасниками податкових правовідносин.

Дослідження питання систематизації податкових правовідносин є комплексним та малодослідженим з позиції фінансового права, переважно представники різних правових та економічних наук займались розробкою даного питання. Наукові праці щодо дослідження змісту, основних елементів та особливості структури певних видів правовідносин розглядаються в кожній окремій галузі правової науки.

Податкові правовідносини як економічно-правову категорію, яка є предметом вивчення не тільки юридичної науки, але й інших суспільних наук, теж необхідно досліджувати через призму теорії систем. Вже звичними для науки податкового права є поняття «податкова система», «система оподаткування», «структура податкових правовідносин», «систематизація податкового законодавства» тощо, натомість вивчення системи через призму податкових правовідносин не знайшло широкого висвітлення в наукових дослідженнях. Вчені, які займаються проблемами системології, загальної теорії систем стверджують, що навколишній світ – це велика система, і з цим твердженням важко не погодитися. Право як суспільна наука також є системою, воно оперує такими правовими категоріями, як «система права», «система законодавства», «правова система», «система правового регулювання» тощо. На нашу думку, будь-яка галузева правова наука – це багаторівнева система, що складається із підсистем, які взаємодоповнюють одна одну, наділяють її характеристиками, створюють своєрідну впорядкованість правових категорій, вибудовують взаємозв'язки між системоутворюючими компонентами та потребують застосування регулюючих механізмів. У правовому регулюванні вважаємо за необхідне визнавати правовідносини як систему нижчого рівня, що формує шляхом вза-

ємодії системи більш високого рівня. Таким чином, саме податкове правовідношення як мікросистема формує систему податкових правовідносин як макросистему.

Структура податкових правовідносин досліджувалась такими вченими як С. І. Іловайський, І. Х. Озеров, І. І. Янжулов та іншими. У сучасний період розгляду окремих аспектів цієї проблематики присвятили свої праці В. В. Бєсчеревних, А. В. Бризгалін, Д. В. Винницький, Л. К. Воронова, М. Ф. Івлєва, М. П. Кучерявенко, О. А. Ногіна, М. Ю. Орлов, Н. І. Хімічева, С. Д. Ципкін, Д. М. Щекін, В. О. Яговкіна та ін.

Варто звернути увагу, що у ХХІ столітті економічна зброя стає головним знаряддям протистояння певних політичних режимів різних країн світу. Про це свідчать, наприклад, численні фінансові санкції, які застосовані різними країнами світу до тих держав, які створюють світову напругу та цілу низку невирішених політичних, економічних, соціальних та інших суперечностей. При цьому податки, як правові інструменти стимулюючого впливу на економічні відносини, набувають фундаментального значення. На думку А. А. Трївуса, податки прирівнюються до однієї з тих змістовних сил, що визначають ту рівнодіючу силу з якою відбувається еволюція ринкової економіки [243, с. 49]. Така позиція заслуговує на підтримку, адже завдяки податкам відбувається стимулювання пріоритетних галузей економіки.

Сучасний період розвитку українського суспільства характеризується стрімким розвитком інформатизації всіх сфер його життя, в тому числі трансформації податкових правових відносин в електронний формат для раціонального функціонування їх системи та взаємодії всіх складових частин. Урізноманітнення, ускладнення, накопичення податкової інформації створює безліч взаємозв'язків між суб'єктами податкової інформаційної діяльності, які потрібно досліджувати, передбачати їх наслідки з метою адекватного відображення матеріального світу в свідомості людини. Результати податкової інформаційної взаємодії завжди призначені для платників податків, адже людина з її потребами є концептуальним ядром всіх суспільних відносин. Податкові правові відносини, будучи різновидом фінансових право-

відносин, являють собою динамічну, складну мікросистему, елементи якої характеризуються спільними ознаками та певними розходженнями, розкривають зовнішні та внутрішні зв'язки, виокреслюють властивості правових явищ фіскальної сфери, сприяють ефективності дії всієї системи.

В юриспруденції сформувалось традиційне уявлення щодо структури елементів правовідносин, а саме: суб'єкт, об'єкт і зміст. Важко не погодитись з позицією М. М. Бліхар, яка вказує на два основні підходи в юридичній літературі відносно елементів структури податкових правовідносин: 1) обов'язкова наявність у їхньому складі трьох елементів – об'єкта, суб'єкта та змісту; 2) наявність чотирьох елементів – об'єкт, суб'єкти, зміст (права й обов'язки суб'єктів), юридичні факти (як підстава їх виникнення). Науковець вважає правильнішим перший (класичний) підхід, адже суб'єктивні права та юридичні обов'язки традиційно вважаються елементами змісту податкових правовідносин і виражаються у відповідних варіантах зовнішньої поведінки суб'єктів [244, с. 218]. В. В. Копейчиков стверджує, що склад правового відношення утворюють суб'єкти, між якими вони встановлюються, його зміст, а також ті об'єкти, на які воно спрямоване. Зміст правовідношення виступає тут як елемент його складу і утворюється з суб'єктивних прав і обов'язків учасників правовідношення та здійснюваних ними фактичних дій, спрямованих на реалізацію зазначених прав та обов'язків [245, с. 192]. М. І. Матузов і О. В. Малько деталізують зміст правовідносин і тому до елементів складу правовідношення відносять суб'єктів, об'єкти, суб'єктивне право та юридичний обов'язок [61, с. 478].

Водночас, іншу правову позицію обґрунтовує О. Ф. Скакун, яка відносить до структури правовідносин суб'єктів, об'єкт, зміст правовідносин і юридичний факт [246, с. 525]. Схожу точку зору має М. І. Козюбра, який розглядає правовідносини як сукупність елементів, необхідних для їх виникнення та існування (суб'єкт, об'єкт, юридичний зміст та юридичний факт) [247, с. 227].

Між тим, в юридичній літературі сформувалися й інші уявлення щодо структури правовідносин, наприклад, можна навести теорію безоб'єктних правових відносин, яка неодноразово піддавалась критиці з боку наукової спільноти, наприклад, такими вченими, як О. С. Іоффе, Д. М. Генкін, І. Л. Брауде, Ю. К. Толстой та іншими. Так, О. В. Єрмолаєва звертає увагу, що вчені, які визнають існування безоб'єктних правовідносин, допускають у своїх висновках певні прогалини. Вони визнають цінність об'єкта як для розвитку правовідношення, так і для його структури. Слід погодитися з позиціями багатьох авторів, які вважають, що правовідношення не обмежується тільки наявністю суб'єктів, що наділені правами та обов'язками. Недарма більшість з них намагалися розглянути та включити в теорію правовідносин дослідження «ефекту», «результату», «блага» тощо. Це робилось ними для того, щоб у підсумку отримати повне уявлення щодо виникнення, розвитку та припинення правовідношення [248, с. 110].

У системі податкових правовідносин конкретне податкове правовідношення є її складовою, частиною цілого, яке, в свою чергу, також має внутрішню будову. Структура податкових правовідносин, зміст та сутність його окремих елементів до цього часу викликає шквал наукових дискусій серед учених-правників.

М. П. Кучерявенко стверджує, що будова податкових правовідносин передбачає обов'язково наявність трьох елементів: 1) об'єкта податкових правовідносин; 2) суб'єкта податкових правовідносин; 3) змісту податкових правовідносин [39, с. 265]. Схожу позицію підтримує В. І. Теремецький, який коротко характеризує структурні елементи податкових правовідносин: суб'єкт (учасники податкових правовідносин), об'єкт (благо, з приводу якого виникають, змінюються, припиняються податкові правовідносини) та зміст податкових правовідносин (суб'єктивні права та обов'язки учасників податкових правовідносин). Водночас, науковець не розглядає юридичні факти як структурні компоненти, оскільки вони мають з податковими правовідносинами причинний зв'язок. При цьому правовідноси-

ни є надбудовою над юридичними фактами [136, с. 185]. С. В. Литвинов акцентує увагу, що змістом податкових правовідносин є міра належної поведінки і міра дозволеної поведінки. Міра належної поведінки належить платникам податку і виражається в їх обов'язку внести до бюджету податок у визначеному розмірі й у встановлений термін, а міра дозволеної поведінки – у органів державної податкової служби, яка виражається у праві вимагати сплати податку у повному обсязі й у встановлений термін, а також здійснювати контроль за правильністю обчислення і сплати податку [249, с. 208-209].

Власну думку має Ю. О. Крохіна, що податкове правовідношення володіє складною елементоутворюючою структурою, яка розкривається через наступні категорії: об'єкт правовідношення, суб'єкт правовідношення, права та обов'язки суб'єктів правовідношення, підстави виникнення правовідношення [98, с. 419].

На нашу думку, внутрішня будова податкових правовідносин не повинна відрізнятись від структури інших правовідносин і складається з: 1) суб'єкта податкових правовідносин (безпосередніх учасників, наділених загальними та спеціальними правами та обов'язками); 2) об'єктів податкових правовідносин (дій, предметів, блага щодо якого виникають та існують податкові правовідносини); 3) змісту податкових правовідносин, який складається з зафіксованих в податкових правових нормах суб'єктивних податкових прав і обов'язків його учасників (юридичний зміст) та реально здійснюваних суб'єктами податкових правовідносин дій, спрямованих на реалізацію суб'єктивних податкових прав та виконання податкового обов'язку (фактичний зміст). Така побудова податкових правовідносин, хоча й має свої специфічні особливості, але відповідає логіці взаємозв'язків її внутрішніх елементів.

Податкові правові відносини базуються на вольових бажаннях держави в особі контролюючого органу щодо права вимагати, а платника податку – обов'язку сплатити відповідну суму коштів до бюджету або державних цільових фондів у порядку та строки, визначені податковим законодавством. Г. М. Біле-

цька зазначає, що через оподаткування здійснюється перерозподіл доходів між різними верствами населення та формування фондів для реалізації соціальних програм [250, с. 9]. Державна податкова політика повинна будуватися з урахуванням досягнення балансу публічних та приватних інтересів, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації. На думку І. В. Караченцева, процес виникнення інтересу характеризується об'єктивним моментом: інтерес виникає на підставі об'єктивно існуючих суспільних відносин та спрямований на задоволення певної потреби. Сама потреба суб'єкта у досягненні певних результатів містить як об'єктивну, так і суб'єктивну складову [251, с. 7]. Загалом, як слушно зауважує Ю. О. Тихомиров, публічний інтерес – це інтерес без задоволення яких неможливо з одного боку, реалізувати приватні інтереси, з іншого – забезпечити цілісність, сталість та нормальний розвиток організацій, держав, націй, соціальних прошарків, суспільства в цілому. Отже, публічний інтерес – це визнаний державою й забезпечений правом інтерес соціальної спільноти, задоволення якого служить умовою та гарантією її існування та розвитку [252, с. 55-56]. Таким чином, публічні та приватні інтереси взаємозв'язані та мають спільну мету – досягнення добробуту як конкретного індивіда, так і суспільства в цілому.

Саме тому, структура податкових правовідносин спрямована на визнання контролюючим органом платника податків у якості не лише зобов'язаного суб'єкта, але й суб'єкта податкових правовідносин з привілейованим статусом, а держава, в свою чергу, зобов'язана забезпечувати неухильне дотримання розширеного кола його законних прав. Саме тому погоджуємося з позицією В. М. Кміть та О. І. Бойчука, що треба зважати і на думку платників, які вважають, що високі ставки податків, непомірне і нерівномірне податкове навантаження, необґрунтовані перевірки бізнесу, впровадження акцизів на роздріб та додаткового імпортного збору, велика частка контрабанди на ринку, корупція, неоднозначність чинного законодавства, неякісний сервіс і непрозорість окремих процедур адміністрування податків призвели до посилення конфліктності відносин між платниками

та ДФС України, а також іншими контролюючими органами [253, с. 199].

Всі елементи податкових правових відносин взаємозалежні, тісно пов'язані один з одним і в сукупності забезпечують їх життєдіяльність, самостійність та динамічність. При цьому, вони мають відносну самостійність, що зумовлена специфікою конкретних податкових правовідносин. Так, наприклад, об'єкт податкових правовідносин як певне соціальне благо у вигляді трансформації податків і зборів у вигоди від споживання суспільних благ, що фінансуються державою за рахунок податкових надходжень, залежить від суб'єктивних прав та податкового обов'язку учасників податкових правовідносин, та зберігає самостійність при реалізації окремого податкового правовідношення.

Взаємозв'язки компонентів системи податкових правовідносин здійснюються у вигляді фінансових, матеріальних, інформаційних потоків, управлінських рішень. Так, висока ефективність динаміки податкових правових відносин пов'язана з процесами пошуку, збору, обробки, зміни, використання, знищення податкової інформації, захистом персональних даних платників податків та інше. Підтримуємо позицію В. Я. Політило, що підвищення ефективності права на доступ до податкової інформації в Україні має здійснюватись з урахуванням таких чинників: збільшення інформаційних прав і свобод людини та громадянина в податковій сфері; посилення уваги органів державної фіскальної служби до інформаційної безпеки; спрощення правових обмежень на доступ до податкової інформації; створення належного правового підґрунтя для мінімізації ризиків банківських установ під час здійснення кредитних операцій, що, своєю чергою, має сприяти загальному збільшенню обсягів кредитування в Україні та зменшенню обсягів проблемних кредитів у банківському секторі [254, с. 11].

Водночас, сутність правозастосовної діяльності фіскальних органів полягає в розгляді та вирішенні індивідуальних справ, що мають юридичне значення, стосовно конкретних платників податків. Управлінські рішення контролюючого органу завжди

базуються на результатах вибору із сукупності доступних альтернатив, які містяться в податкових правових нормах. Ефективність прийняття управлінських рішень посадовими особами податкової служби залежить від однозначного трактування податкових правових норм як контролюючим органом, так і платниками податків, а також сприяє гармонізації правових відносин у сфері оподаткування.

Елементи не лише взаємодіють один з одним, але й можуть вступати у взаємовідносини з елементами інших систем, тобто, система податкових правовідносин є відкритою системою. Зовнішнє середовище ніколи не буває стабільним та включає економічні умови на конкретному етапі розвитку українського суспільства, податкове законодавство з внесенням відповідних змін до нього, рівень податкової культури платників податків, систему людських цінностей тощо. Безліч елементів суспільного, економічного та політичного життя можуть викликати певні зміни в системі податкового правовідношення.

Так, наприклад, євроінтеграційний курс України докорінно змінив моделі податкових правовідносин. Сутнісною характеристикою податкових правових відносин є їх яскраво виражений інформаційний характер, адже однією із функцій податкового права є інформаційна функція, яка забезпечує доведення до відома учасників податкових правових відносин правил поведінки, які встановлюються державою. До новацій у податковій сфері можна віднести впровадження електронного документообігу та механізмів звітування платників податків шляхом подання податкової звітності засобами електронного зв'язку. Л. О. Матвейчук зазначає, що електронний формат діяльності в податковій сфері в Україні закріплений на законодавчому рівні в частині формування та подання обов'язкової звітності до державних органів в електронному вигляді, надання адміністративних послуг в електронній формі з використанням мережі Інтернет, електронних інформаційних ресурсів органів державної податкової служби, автоматизації функцій адміністрування податків і зборів [255, с. 59].

Таким чином, взаємозв'язки елементів системи податкових правовідносин, у тому числі й правового характеру, в електронному форматі набули інноваційного вектору розвитку, змінили податкову правосвідомість суб'єктів, призвели до появи новітніх електронних форм податкового контролю та профілактичних заходів щодо попередження порушень законодавства у податковій сфері тощо.

Заслуговує на підтримку позиція І. А. Мордвіна, що одним із основних завдань фіскальних органів України, які наразі перетворюються з фіскальних органів на сервісну службу, є покращення електронного податкового сервісу та інформаційного для платників податків, створення сприятливих умов під час адміністрування податків, підвищення іміджу державних фіскальних органів у громадськості, розширення електронного урядування в податковій сфері та налагодження партнерських відносин між платниками податків і фіскальними органами [256, с. 12]. На нашу думку, сервісність податкової служби сприяє зміні сутнісних характеристик складових системи податкових правовідносин, інформаційна забезпеченість полегшує процес виконання податкових зобов'язань. Їх основою стає взаємна повага між платниками податків та контролюючим органом в особі Державної податкової служби України та Державної митної служби України, розширення податкового діалогу, зведення до мінімуму заходів державного примусу, а, натомість, формування високого рівня правосвідомості та податкової культури стосовно сумлінної сплати податків та зборів до бюджетів.

Система податкових правових відносин володіє особливою якістю, яка не залежить від сукупності якостей її суб'єктів, об'єкту та змісту. До таких якостей належить її цінність як головне мірило потреб суб'єктів податкових правовідносин. Нам варто погодитися з позицією позицію О. М. Омельчука, що вихідним елементом позитивного права є правові цінності, оскільки владні веління виникають із уявлень про належне, формують ідеальні моделі людської поведінки. Цінності та оцінки мають регулятивне значення у правовій свідомості, однак при цьому

правові норми набувають значення цінностей і також стають об'єктом оцінки [257, с. 22].

У науковій літературі природа потреб розглядається подвійно. З одного боку, їх трактують як усвідомлений чи підсвідомий рівень ставлення людини до об'єктивних чинників природи (матеріальних потреб), які забезпечують її життєдіяльність. З іншого – як такі, що характеризують суспільні відносини з позицій мотивації [258, с. 112].

Відомий український вчений П. М. Рабінович ставить знак рівняння між індивідуальними інтересами та індивідуальними потребами особи та пропонує їх класифікацію. Він поділяє індивідуальні потреби на суто приватні, тобто ті, які не підлягають регулюванню та контролю соціальними засобами та не зачіпають інтересів інших (інтелектуальні, наприклад, сповідання віри), а також ті, що задовольняються власними фізичними діями їх «носія» (наприклад, написання щоденника). Науковець виокремлює приватно-публічні індивідуальні потреби. Вони задовольняються фізичними діями інших суб'єктів, у тому числі державних органів і організацій (наприклад, виплата заробітної плати). Також, існують публічно-приватні індивідуальні потреби. Інтереси всього суспільства, задоволення яких за допомогою державних заходів загального характеру призводить – нехай і опосередковано – до задоволення відповідних індивідуальних інтересів членів суспільства, а також колективних інтересів спільнот, груп [259, с. 5].

На нашу думку, при практичній реалізації податкових правових відносин потреби їх учасників не існують в так званому «чистому вигляді», а змістовно поєднуються одна з одною, залежно від конкретного податкового правовідношення. Так, завдяки усним та/або письмовим податковим консультаціям, фізичні та інтелектуальні потреби платників податків задовольняються шляхом попередження правопорушень у податковій сфері, адже податкова консультація – це певний алгоритм податкової поведінки учасника податкових правовідносин при оподаткуванні конкретної фінансово-господарської ситуації. Теоретичні та практичні потреби обумовлюють збереження

грошових активів платників податків, адже згідно пункту 53.1 статті 53 ПК України не може бути притягнуто до відповідальності, включаючи фінансової (штрафної санкції та/або пеня), платника податків (податкового агента та/або його посадову особу, який діяв відповідно до індивідуальної податкової консультації, наданої йому у письмовій формі, а також узагальнюючої податкової консультації, за діяння, яке містить ознаки податкового правопорушення, зокрема на підставі того, що у подальшому така податкова консультація була змінена або скасована [50]. Загальні та специфічні потреби сприяють реалізації податкових прав та обов'язків платників податків, оскільки податкова інформація встановлює взаємозв'язок між суб'єктами, які перебувають у динаміці інформаційних процесів у сфері оподаткування. Водночас, задоволення усвідомлених і неусвідомлених потреб платників податків обумовлені відображенням лише у підсвідомості суб'єктів прагнення отримання тих чи інших податкових благ.

З часом наукова думка сформувала новий підхід у розумінні місця та ролі податків та податкових відносин у соціальному, політичному та економічному середовищі. В них як об'єктивній категорії, у першу чергу, закладено суто філософський зміст взаємовідносин у суспільстві. Сприйняттю податкових відносин як необхідної умови розвитку цивілізації сприяє існуюча в кожній державі потреба перерозподіляти частину доходів на певні суспільно необхідні цілі, тобто, з філософської точки зору оподаткування є суспільно необхідним процесом, а податок – це благо для українського суспільства.

Нами виокремлено характерні ознаки, які необхідно враховувати при визначенні поняття «система податкових правовідносин» з позицій фінансового права, зокрема: 1) належність до фінансових правовідносин; 2) наявність зворотного ефекту – з одного боку, реалізація державної податкової політики, метою якої є регулятивний вплив на податкові відносини та задоволення публічних інтересів, а з іншого боку, досягнення інтересів платників податків є критерієм ефективності функціонування

системи податкових правовідносин; 3) спрямованість на узгодження публічного та приватного інтересу у сфері оподаткування.

Основними характеристиками системи податкових правовідносин вважаємо: системоутворюючі елементи; елементи, наділені особливим змістом; взаємозалежні та тісно пов'язані один з одним, але при цьому мають свою відносну самостійність, що зумовлена специфікою конкретних податкових правовідносин; можуть вступати у взаємовідносини з елементами інших систем правовідносин.

Таким чином, на нашу думку, систематизація податкових правовідносин виступає необхідним процесом зведення розрізнених теоретичних знань щодо розуміння видів податкових правовідносин в єдину уніфіковану систему податкових правовідносин, яка є відображенням правових норм і ґрунтується на класифікації правовідносин, аналізі науково-теоретичних поглядів та синтезі істотних властивостей існуючої сучасної податкової системи. Систематизація податкових правовідносин здійснюється шляхом узагальнення теорій, наукових позицій, положень законодавства та правозастосовної практики, у результаті якої розробляється уніфікована концепція системи податкових правовідносин, яка вичерпно відображає закономірності об'єктивних зв'язків між учасниками податкових правовідносин. Недооцінювання існування системних основ податкових правовідносин негативно відзначається на рівні їх правового регулювання, знижує ефективність податкового законодавства. Саме тому результати дослідження внутрішньої побудови податкових правовідносин повинні сприяти відкритій діяльності фіскальних органів із застосуванням новітніх технологій, чіткого законодавчого впорядкування податкових правовідносин, пріоритетності прав платників податків, якісно новому рівню адміністрування податків та зборів, відповідальності держави перед платниками податків, та повністю трансформувати змістовність податкових правовідносин з урахуванням досвіду розвинутих європейських країн.

3.2 Об'єкт та предмет податкових правовідносин

Дослідження проблеми визначення юридичної природи об'єкта та предмета податкових правовідносин є найбільш цікавим і дискусійним у податковому праві, адже надасть можливість визначити сутність його змістовної наповненості, правові засади реалізації, а також встановити правові характеристики предмета або явища об'єктивної дійсності.

Незважаючи на чисельність наукових позицій щодо проблеми визначення об'єкта правовідносин, юридичній літературі відомі два основоположні підходи до визначення поняття «об'єкт правових відносин»: *моністична теорія*, або *теорія єдиного об'єкту*, та *плюралістична теорія*, або *теорія множинності об'єктів* (ціннісна теорія).

Згідно з моністичною теорією, представниками якої являються О. С. Йоффе, І. Т. Александров, Ю. К. Толстой, об'єктом правових відносин виступають лише дії суб'єктів, і всі правовідносини мають єдиний загальний об'єкт. Так, О. С. Йоффе зазначає, що об'єктом правовідношення є те, на що спрямоване правовідношення, або на що впливає правовідношення. При цьому поведінка зобов'язаної особи, якої має право вимагати правомочна особа, і є об'єктом правовідношення [260, с. 230].

Інші ж науковці, представники плюралістичної теорії С. С. Алексєєв, С. Ф. Кечек'ян, П. М. Рабінович, М. В. Кравчук, визнають, що об'єктами правовідносин можуть бути різноманітні предмети або інші блага, які становлять певну цінність для суб'єктів правовідносин. Наприклад, М. Марченко під об'єктами правовідносин розуміє різні матеріальні та духовні блага, а також самі дії чи їх результати, на які спрямована реалізація суб'єктивних прав та юридичних обов'язків учасників [261, с. 361].

У науковій літературі також є спроби об'єднати моністичний і плюралістичний підходи до об'єкта правовідносин, коли правомірну поведінку називають юридичним об'єктом правовідносин або, навпаки, предметом правовідносин вважають матеріальне або нематеріальне благо, а об'єктом – різноманітні

фактичні суспільні відносини.

Визнаючи більш близькою до реальності плюралістичну теорію, об'єкт правовідносин можна визначити як явище зовнішнього світу здатне задовольнити інтерес уповноваженої особи у вигляді речі, послуги, продукту духовної творчості або особистого нематеріального блага, заради якого і діють суб'єкти правовідносин у межах своїх юридичних прав і обов'язків.

Крім цих концепцій, існують специфічні підходи стосовно визначення об'єкта правових відносин, які наведені в працях таких учених, як А. П. Дудін, О. В. Єрмолаєва, В. М. Протасов, Д. М. Царьов та інші. Наприклад, В. М. Протасов стверджує, що поведінка суб'єктів не є об'єктом правовідношення, тому що вона в цьому випадку є основою співвідношення зв'язку суб'єкта правовідношення з об'єктом. У свою чергу, результати дій суб'єктів слід розглядати як продукт правової поведінки, а не її предмета. Результат може стати об'єктом взаємодії суб'єктів, але в тому випадку, коли він вже сформувався у певний предмет [13, с. 86].

Деякі вчені розглядають об'єкт правовідношення поза його структурою, хоча даний підхід знаходив критичне відображення у юридичній літературі. Вони визнають цінність об'єкта як для розвитку правовідношення, так і для його структури. Так, О. В. Єрмолаєва акцентує увагу, що вчені, які визнають існування безоб'єктних правовідносин, допускають у своїх висновках певні прогалини [262, с. 7]. Слід погодитися з позиціями багатьох авторів, які вважають, що правовідношення не обмежується тільки наявністю суб'єктів, що наділені правами та обов'язками. Недарма більшість із них намагалися розглянути та включити в теорію правовідносин дослідження «ефекту», «результату», «блага» тощо. Це робилось ними для того, щоб у підсумку отримати повну картину виникнення, розвитку та припинення юридичного відношення.

На необхідність розмежування поняття «об'єкт податкових правових відносин» з іншими близькими за назвою дефініціями, такими як: «об'єкт оподаткування», «предмет податкових правових відносин» тощо наголошує більшість науковці-правники.

Різні науковці мають індивідуальні, особливі, але дуже вагомі погляди щодо розуміння сутності об'єкту податкових правовідносин.

На питання співвідношення об'єкта податкових правовідносин і об'єкта оподаткування звертає увагу О. В. Чуркін, зазначаючи, що поняття «об'єкт правовідносин», що розглядається в якості одного з елементів правовідношення у вигляді категорії, обумовленої його спрямованістю, має самостійне значення і навряд чи може бути співставлено з поняттям «об'єкт оподаткування», яке є підставою виникнення обов'язку сплатити податок [263, с. 36]. Дійсно, в той час як об'єкт податкових правовідносин – це явище, на виникнення якого спрямовані правовідносини, об'єктом оподаткування є те явище, при наявності якого таке правовідношення виникає. Таким чином, вважаємо доцільним під об'єктом податкового правовідношення розуміти грошову суму податку, з приводу якої суб'єкти реалізують свої права та обов'язки.

М. П. Кучерявенко зазначає, що об'єктом регулювання у податкових правовідносинах є грошові кошти платників, що надходять у доходи бюджетів. У вузькому значенні це грошові кошти, з приводу яких між суб'єктами податкових правовідносин формується правовий зв'язок. При цьому об'єкт податкових правовідносин та об'єкт оподаткування не є тотожними поняттями [264, с. 12]. Розглядаючи питання співвідношення об'єкта і предмета правовідношення, фаховий науковець зазначає, що предмет податкового правовідношення буде охоплювати сукупність грошових надходжень, що формують дохідні частини бюджетів у формі податків і зборів, асоціюватися з матеріально-речовим значенням об'єкта податкового правовідношення, буде являти собою його матеріальну начинку, зміст. Під об'єктом податкового правовідношення вчений розуміє весь комплекс явищ, діяльності та дій, що регулюються податковим правовідношенням та пов'язані з предметом правовідношення. Об'єкт податкового правовідношення, крім цього матеріального змісту, буде обов'язково включати відповідне процесуальне його забезпечення, яке гарантуватиме надходження податкових платежів

до державного бюджету [39, с. 292-294.]. Однак, вважаємо, що дане розмежування більше відповідає співвідношенню понять об'єкта правового регулювання відносин у сфері оподаткування та об'єкта податкових правовідносин. При цьому, під об'єктом податкових правовідносин, слід вважати благо, з якого визначається сума податку, який підлягає сплаті, а під предметом податкових правовідносин, на нашу думку, варто розуміти зміст податкового правовідношення або сутність правового зв'язку між безпосередніми учасниками податкових правовідносин.

При аналізі змісту об'єкта податкових правовідносин А. С. Дубоносова стверджує, що необхідно поєднувати його матеріальні та процесуальні аспекти, а також розмежовувати поняття «об'єкт» і «предмет» податкових правовідносин. Предмет податкових правовідносин охоплює сукупність грошових коштів, що формують дохідну частину бюджетів у вигляді податкових надходжень, і виступає матеріальним змістом об'єкта податкових правовідносин. Об'єкт же податкових правовідносин включатиме, крім вищезгаданого матеріального змісту, весь комплекс явищ, діяльності і дій, що регулюються податковим правом та пов'язані із процедурним забезпеченням надходжень у формі податків та зборів до бюджетів різних рівнів [265, с. 9]. Однак, не погоджуємося з позицією науковця, щодо визначення природи предмета податкових правовідносин, який, на думку вченого, охоплює податкові надходження, і виступає матеріальним змістом об'єкта податкових правовідносин, а об'єкт податкових правовідносин включає весь комплекс явищ, діяльності і дій, що регулюються податковим правом та пов'язані із процедурним забезпеченням надходжень у формі податків та зборів. Оскільки, вважаємо, що саме предмет податкових правовідносин охоплює різні види діяльності та дій суб'єктів податкових правовідносин, що регулюються податковим законодавством та направлені на забезпечення надходжень у формі податків і зборів, а об'єкт у свою чергу охоплює податкові надходження та виступає матеріальним доповненням предмета податкових правовідносин.

До об'єкта податкових правовідносин, В. І. Теремецький, запропонував відносити податки та збори, які являють собою економічне та соціальне благо, спрямоване на розвиток держави і суспільства. Він вважає за необхідне виокремити терміни «об'єкт правовідносин» та «об'єкт оподаткування» [266, С. 302-309.]. Погоджуємося з думкою науковця щодо відокремлення об'єкта оподаткування та об'єкта правовідносин, однак, дефініція останнього поняття розкрита не в повній мірі та потребує удосконалення з врахуванням сучасних тенденцій та інтеграційних процесів.

Виходячи з наукової позиції Л. А. Савченко, то об'єкт фінансово-контрольного правовідношення належить до так званих невідокремлюваних об'єктів, оскільки він є невіддільним від матеріального змісту правовідносин, адже спеціально в законодавстві не регулюється, тобто не зафіксований у фінансово-контрольних нормах, а отже, може бути відокремлений лише логічно, у процесі наукової абстракції. У зв'язку з цим автор робить висновок про те, що невіддільні об'єкти, в даному випадку об'єкт контрольних правовідносин, є результатом діяльності підконтрольних суб'єктів [3, с. 15]. Таким чином, об'єкти податкових правовідносин мають нерозривний зв'язок зі змістом податкових правовідносин.

На думку С. М. Попової, В. Д. Понікарова, О. М. Бандурки, об'єктом регулювання податкових правовідносин виступають матеріальні блага фізичних і юридичних осіб, з яких в установленому законом порядку стягуються податки, тобто грошові кошти платників, які надходять до бюджетів. У вузькому розумінні об'єктами податкових правовідносин є доходи (прибутки), вартість визначених товарів, окремі види діяльності платників податків, операції з цінними паперами, користування природними ресурсами, майно юридичних та фізичних осіб, передача майна, додана вартість продукції, робіт і послуг та інші об'єкти. Отже, об'єктом податкових правовідносин є все те, з приводу чого між суб'єктами податкових правовідносин формується певний правовий зв'язок [1, с. 30].

П. Т. Гега та Л. М. Доля аналогічно під об'єктами податкових правовідносин розуміють доходи (прибутки), вартість визначених товарів, окремі види діяльності платників податків, операції з цінними паперами, користування природними ресурсами, майно юридичних і фізичних осіб, передача майна, додана вартість продукції, робіт і послуг та інші об'єкти [267, с. 14]. У цілому погоджуючись із такою точкою зору, вищенаведене твердження потребує уточнення, оскільки наведений ними перелік об'єктів податкових правовідносин співпадає з об'єктами оподаткування, які зазначені у Податковому кодексі України.

Під об'єктом податкового правовідношення О. А. Ногіна розуміє спрямовану на податкове вилучення частини майна, що належить платнику, поведінку учасників даного відношення [34, с. 28-29.]. Вважаємо таке бачення є неаргументованим, оскільки поведінку суб'єктів недоцільно розглядати як об'єкт податкового правовідношення, а вилучення передбачає застосування примусових заходів з боку держави, в той час як сплата податку повинна відбуватися добровільно. З огляду на існування всезагального конституційного податкового обов'язку та існування механізмів його сплати, при яких платник податків фактично не виражає власної волі (сплата податку з доходів фізичних осіб здійснюється шляхом утримання частини доходів податковим агентом) можна стверджувати, що суми податку ніколи й не належать платнику, а при сплаті просто надходять до свого власника – держави.

М. В. Вікторчук стверджує, що місцеві податки і збори як предмет податкових правовідносин слід розглядати лише у вузькому значенні, тобто тоді, коли вони об'єктивуються у формі конкретних грошових платежів, котрі надходять до місцевих бюджетів. Місцеві податки і збори як явище дійсності, з приводу якого між суб'єктами податкових правовідносин, формується певний правовий зв'язок, є об'єктом цих відносин [268, с. 181].

Інші вчені визначають об'єкт податкового правовідношення як нерухоме й рухоме майно, яке підлягає оподаткуванню [269, с. 17]. На нашу думку, податкові правовідносини не спрямовані на виникнення права власності або тимчасового во-

лодіння та користування рухомим або нерухомим майном й автор не звертає уваги на розмір доходу платника податку. Однак, на підставі аналізу правової сутності рухомого й нерухомого майна можна зробити висновок про те, що в окремих випадках воно водночас виступає як об'єкт цивільних прав, так і об'єкт оподаткування. У зв'язку з цим передумовою взаємодії податкового та цивільного права, на наш погляд, є те, що і податкове право, і цивільне, співіснуючи в межах єдиної системи права, викликають необхідність в одних і тих самих суб'єктів будувати свою поведінку, керуючись нормами обох правових утворень, і регулюють, хоча і різними шляхами, але певні види відносин власності.

І. Є. Криницький стверджує, що об'єктом податкових правовідносин фактично виступають грошові надходження у вигляді обов'язкових податкових платежів, які і регулюються податковими правовідносинами. Об'єктом же оподаткування виступають певні грошові, матеріальні та інші блага і дії, з якими у платника податку пов'язується виникнення сукупності податкових обов'язків [270, с. 10]. Видаються цілком справедливими твердження науковців, адже під терміном «об'єкт» (від лат. «*Objectum*» – предмет) у філософії розуміється те, що протистоїть суб'єкту в його предметно-практичній і пізнавальній діяльності. Об'єкт податкових правових відносин як абстрактний зміст норми діючого податкового права індивідуалізується в якості предмета таких правовідносин. Останній створюється у процесі діяльності суб'єктів і є значно вужчим ніж об'єкт податкових правовідносин.

Так, на думку Д. В. Вінницького, зміст майнових відносин визначається через сукупність повноважень володіння, користування, розпорядження, що розкривають сутність відносин власності. Проте це лише цивільно-правовий аспект цієї проблеми. Зміст майнових відносин, що регулюються податковим правом, навпаки, з одного боку, полягає у законному обмеженні права власності суб'єктів приватного права (фізичних осіб, організацій). З іншого боку, майнові відносини, що регулюються податковим правом, – це відносини щодо формування публічної вла-

ності. З цієї позиції, податкові відносини – це відносини власності у сфері розподілу тягаря публічних витрат (перерозподілу матеріальних благ). У межах цих відносин реалізується передбачене системою податково-правових норм право привласнення матеріальних благ певними публічно-територіальними утвореннями [271, с. 75-76].

При цьому, у всіх випадках, коли податкові відносини мають характер майнових, вони являють собою майнові відносини, що виникають у сфері розподілу податкового навантаження публічних витрат [271, с. 78]. Цим вони суттєво відрізняються, зокрема, від майнових відносин, опосередкованих цивільним правом (тобто відносин власності та обігу), бюджетним правом (тобто відносин у сфері розподілу та використання публічних фондів (власності)) тощо. Як вище зазначалось у податкових відносинах в сукупності є майновий та організаційний характер. Організаційний характер цих суспільних зв'язків означає, що вони у підсумку спрямовані на узгодження публічного та приватного інтересу при оподаткуванні, на встановлення шляхом реалізації певних податково-правових процедур. Ця важлива ознака відрізняє податкові відносини від інших, що традиційно належать до фінансово-правових відносин. При цьому в деяких податкових відносинах організаційний елемент домінує настільки, що фактично витісняє майновий. До таких варто віднести відносини щодо встановлення та запровадження податків, а також багато відносин, що виникають у процесі здійснення податкового контролю та притягнення до відповідальності за вчинення податкового правопорушення. Окремі групи названих відносин (наприклад, щодо здійснення податкового контролю) мають очевидну схожість з адміністративними, інші (щодо встановлення податків) – тісно пов'язані з конституційними. Однак потрібно враховувати, що ці організаційні відносини мають майнові цілі та формуються у сфері розподілу та забезпечення публічних витрат.

Оскільки за своїм змістом податкове правовідношення носить майновий характер, як і будь-яке інше фінансове правовідношення, однак, І. О. Пасічна, під об'єктом податкових зо-

бов'язальних правовідносин розуміє податковий борг та інші грошові кошти (майно), а також результати діяльності фіскальних органів і платників податків, щодо яких здійснюється забезпечення виконання обов'язку платника податків зі сплати податків і зборів до бюджетів і цільових фондів [272, с. 61-62].

З позиції наукових поглядів М. І. Волощук, М. В. Менджул, під об'єктом податкових правовідносин розуміють кошти платників, що надходять у вигляді доходів до бюджетів [273, с. 54]. На думку В. М. Свириденко, до об'єкту податкового конфлікту відносить збір, податок [274, С. 18-22].

Так, об'єктом податкових правових відносин Д. В. Піддубна вважає відносини у сфері обліку платників податків суспільні відносини, що виникають у зв'язку з постановкою на облік платників податків (податковою реєстрацією чи перереєстрацією), зняттям їх з обліку та здійсненням органами державної податкової служби інших дій щодо обліку платників податків [275, с. 9].

Л. Г. Вострікова конкретизує, що об'єктом податкового правовідношення є те, з приводу чого виникає це правовідношення, – обов'язковий безоплатний платіж (внесок), розмір якого визначається відповідно до правил, встановлених податковим законодавством [276, с. 147]. Нам видаються справедливими твердження науковців, що в широкому сенсі об'єктом податкових правовідносин виступають грошові кошти платників податків, які спрямовуються до бюджетів, а безпосередньо об'єктом конкретного податкового правовідношення є грошові кошти, з приводу яких у суб'єктів формується податково-правовий зв'язок.

Деякі науковці визначають об'єкт податкових правовідносин шляхом розмежування категорій «об'єкт правовідносин» та «предмет правовідносин». Так, І. Н. Ільюшихін вказує, що в податковому правовідношенні поведінка суб'єктів є об'єктом правовідношення і спрямована вона на виконання обов'язку зі сплати податку, а предметом є різного роду матеріальні блага. Таким чином, за думкою вченого, діяльність з перерахування податку – це об'єкт податкового правовідношення, а сума податку – це його предмет [97, с. 141]. Ми не погоджуємося з такою

позицією, оскільки діяльність з перерахування податку описує вже не податкові, а бюджетні відносини, пов'язані з перерозподілом публічних грошових коштів. Якщо ж малосся на увазі правовідношення зі сплати податку, то можна дійти висновку, що не діяльність платника як така, а сума податку цікавить державу в першу чергу. В такому випадку значення об'єкта податкових правовідносин та предмета податкових правовідносин збігаються та є аналогічними за своїм змістом.

Так, наприклад, Самсін І. Л. вважає, що можна замислитися над розмежуванням об'єкта та предмета податкових правовідносин з податкового обліку та податкової звітності, в яких регулятивний вплив спрямований на виконання зобов'язаною особою активних дій щодо власної реєстрації як платника податків, обліку об'єкта оподаткування, направлення до фіскальних органів документів податкової звітності тощо. Хоча, в даному випадку, якщо вважати, що предметом правовідносин є явища матеріального світу, а об'єктом – діяльність суб'єктів щодо них, можна дійти висновку, що предметом правовідносин податкової звітності є податкові декларації, а об'єктом – діяльність щодо їх заповнення та надсилання. Навряд чи такий висновок можна вважати правильним [143, с. 120]. Вчений вважає, що інтерес держави у податкових правовідносинах спрямований не на листування з платником і не на заповнення ним книги обліку доходів. Ці дії і предмети необхідні для того, щоб держава мала змогу переконатися в повній та своєчасній сплаті податку платником, а останній, у свою чергу, схилився до повної й своєчасної сплати необхідної суми [143, с. 120].

На це звертають увагу й інші вчені, зазначаючи, що правовідношення зі сплати того чи іншого податку являє собою не просто однопорядкову дію платника податку з унесення суми податку до відповідного бюджету, а передбачає низку заходів (надання декларації тощо). Ці заходи в першу чергу спрямовані на забезпечення повної та своєчасної сплати податку [264, с. 120].

Дещо протирічним виглядає твердження, відповідно до якого об'єкт податкового правовідношення – це предмет, з при-

воду якого вимагається сплата податку, те, що на підставі закону підлягає оподаткуванню. При цьому під об'єктом оподаткування розуміються юридичні факти, які обумовлюють обов'язок сплатити податок [277, С. 67]. Дискусійним виглядає визнання юридичних фактів об'єктом оподаткування. З аналізу вказаного визначення випливає, що під юридичними фактами, які обумовлюють обов'язок сплатити податок, можна розуміти факт отримання платником об'єкта оподаткування – доходу або майна. При цьому не зрозуміло, яким чином юридичний факт його отримання, а не сам дохід або майно може слугувати об'єктом оподаткування. Під визначення саме об'єкта оподаткування, а не податкових правовідносин підпадає предмет, з приводу якого вимагається сплата податку, те, що на підставі закону підлягає оподаткуванню.

Важливою є позиція щодо якої саме наявності об'єкта оподаткування в платника розглядається як юридичний факт, що сприяє виникненню податкового правовідношення та, відповідно, породжує обов'язок сплатити податку. Це пов'язано з тим, що податкові правовідносини за своєю природою є не тільки правовими, а й економічними відносинами і завжди виникають стосовно грошей – суми податку, що підлягає сплаті. Отже, за відсутності об'єкта оподаткування немає ні підстав нараховувати податок, ні можливості обчислити його суму. Відповідно, для існування податкових правовідносин наявність об'єкта оподаткування є необхідною умовою. Водночас, складно погодитися з тим, що об'єкт оподаткування є юридичним фактом, що породжує податкове правовідношення, але не є об'єктом правовідносин [144,с. 7].

Слід зазначити, що навряд чи об'єкт оподаткування можна вважати юридичним фактом. Традиційно в правовій доктрині юридичний факт розглядається як дія чи подія, з якою пов'язується виникнення правовідносин. Оскільки під об'єктом оподаткування навряд чи можна розуміти будь-яку дію або подію, позиція ототожнення об'єкта оподаткування з юридичним фактом, що породжує податкове правовідношення, є недостатньо обґрунтованою. Разом з тим, слід погодитися з думкою що-

до необхідності розмежування понять об'єкта оподаткування та об'єкта податкових правовідносин.

Водночас, об'єкт податкових правовідносин, як невід'ємний елемент структури податкових правовідносин, спрямований на досягнення основних завдань податкової діяльності держави – своєчасного та у повному обсязі наповнення публічних грошових фондів. Він надає діям суб'єктів таких правовідносин цілеспрямований, осмислений характер та має бути присутнім як структурний елемент протягом всього часу існування податкових правовідносин. Одночасно, для належного виконання податкового обов'язку платниками податків, інші зобов'язані суб'єкти вступають у правові відносини, які носять не майновий, а організаційний характер. Такі відносини мають адміністративно-правову природу і визначені інтересом держави щодо своєчасного формування бюджетів усіх рівнів. Наприклад, облік платників податків, надання податкових консультацій, проведення податкових перевірок тощо. Але, як слушно підкреслювали В. В. Бесчервних та С. Д. Ципкін, вони також кінцевою метою мають рух коштів [278, с. 48].

Підсумовуючи висвітлені вище позиції науковців, ми вважаємо доцільним під об'єктом податкового правовідношення розуміти грошову суму податку, з приводу якої суб'єкти реалізують свої права та обов'язки. Виходячи з цього, слід розглянути питання про можливість застосування такого визначення до особливого виду податкових правовідносин – правовідносин податкового зобов'язання.

Податковий кодекс України не містить законодавчого визначення об'єкта податкових правових відносин, але у статті 6 ПК України визначає поняття податку та збору. Так, податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до цього Кодексу. Збором (платою, внеском) є обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами

та особами юридично значимих дій [50]. Сутність податку та збору надає підстави стверджувати, що вони являються змішаними правовими категоріями, адже одночасно належать до декількох наук (правових, економічних, політичних).

Податок або збір у вигляді грошового обов'язкового платежу, якому притаманні ознаки матеріального об'єкта, насамперед, відносять до фінансової категорії. Адже спочатку вони наповнюють дохідну частину бюджету, а вже після цього перерозподіляються на потреби суспільства, забезпечуючи життєдіяльність держави в цілому. Так, для успішної реалізації податками основної фіскальної функції, важливе значення має стабільність надходжень коштів у розпорядження державою. Державною податковою службою у внутрішній роботі встановлюються так звані «маяки» надходжень основних бюджетоформуєчих податків: податку на додану вартість та податку на прибуток підприємств. Тобто, здійснюється контроль за відповідними розмірами надходжень до державного бюджету податкових надходжень щодаки. Актуальне значення набуває обґрунтований та адекватний рівень податкового навантаження на платників податків як частки підприємницького доходу, який держава вилучає примусово.

Цікавим є приклад як Україна в 2014 році «поборола» накопичені мільярдні податкові борги. Так, з метою налагодження спільної платформи соціального партнерства між платниками податків та державою, було впроваджено режим звільнення від юридичної відповідальності платників податків за заниження податкових зобов'язань з податку на прибуток та/або податок на додану вартість за будь-які податкові періоди до 01.04.2014. Таким чином, визначено правові засади практичної реалізації податкового компромісу, який дозволив платникам податків, у тому числі суб'єктам малого підприємництва, сплатити лише 5 % від суми задекларованих або визначених у податковому повідомленні-рішенні податкових зобов'язань. Інші ж 95 % держава вважала погашеними, а штрафні санкції та пеня не нараховувалась. Вищенаведені новації сприяли зниженню рівня податкової

заборгованості та реальним грошовим надходженням до державного бюджету.

На думку більшості вітчизняних та зарубіжних учених, в основі виникнення, зміни або припинення податкових правових відносин лежать юридичні факти, адже право завжди чутливо реагує на зміну правової дійсності у навколишньому середовищі. Серед великої кількості життєвих обставин у податковій сфері законодавець виокремлює лише ті, що мають юридичну значущість і закріплює їх у конкретних податкових правових нормах. Відповідно, податкові правові норми повинні містити чітко деталізоване викладення таких юридичних фактів задля однозначного трактування учасниками податкових правовідносин своїх законних прав та обов'язків. Лише в цьому випадку Державна фіскальна служба України може стати гарантом фінансової стабільності держави, а платники податків продемонструвати високій ступінь правосвідомості щодо розуміння необхідності сплати податків і зборів до бюджету.

Об'єкт податкових правових відносин як основний мотиватор правових взаємозв'язків суб'єктів, реалізується у різноманітних формах споживчих благ платників податків, оскільки податкове правовідношення, як суспільне відношення, урегульоване нормою права. При цьому він буде настільки цінним, наскільки цінним буде те благо як для конкретного платника податків, так і для суспільства в цілому. Г. Ф. Шершеневич зазначає, що об'єкт слід шукати у благах, які забезпечувані правом як цілі, а не в установленій поведінці, як засоби [131, с. 186]. Повністю погоджуємося з позицією науковця, адже сутністю змістовної наповненості об'єкта податкових правових відносин є трансформація грошових коштів у вигляді податків та зборів, які мобілізовані до публічних грошових фондів, у певні соціальні та економічні блага, що мають вплив на всі процеси в суспільстві – від формування світогляду людини до розвитку економіки і забезпечення національної безпеки.

Крім того, цінність об'єкта податкових правових відносин в умовах утвердження принципів демократичного життя в Укра-

їні залежить від ефективності витрачання державою фінансових ресурсів, що надійшли у вигляді сплачених податкових платежів. Це пов'язане з застосуванням програмно-цільового методу у бюджетному процесі в Україні, до якого належать стратегічне планування, середньострокове бюджетне планування, програмний розподіл видатків бюджету, результативне виконання бюджетних програм. Видатки бюджетів суттєво впливають на соціальні процеси в державі та забезпечують надання суспільно значимих послуг. При цьому має дотримуватися принцип справедливості оподаткування по відношенню до платників податків та ефективні механізми податкового адміністрування. Принцип же публічності та прозорості як основні засади функціонування бюджетної системи України, при виконанні бюджетів забезпечуються доступністю, відкритістю та повнотою надання інформації про хід виконання бюджетів. Саме тому, на сьогодні актуальне питання здійснення громадського контролю за цільовим витрачанням бюджетних коштів.

Згідно статті 22 ПК України, визначено, що об'єктом оподаткування можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, із наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку [50]. На нашу думку, об'єкт оподаткування є благо (майнового або немайнового характеру), з якого сплачується податок, тому дефініцію поняття «об'єкт оподаткування» потрібно чітко відокремлювати від дефініції поняття «об'єкта податкових правовідносин», котре інше за змістом та більш засадниче.

Таким чином, об'єкт оподаткування на відміну від об'єкту податкових правовідносин визначено та врегульовано у ПК України. Об'єкт податкових правовідносин є засадничою ланкою правовідносин, спеціалізованим і наповнений іншим змістом, що відокремлює його від правовідносин інших галузей права. За об'єктом податкових правовідносин можна також відокремлювати правове регулювання податкових правовідносини.

У широкому розумінні під об'єктом оподаткування потрібно розуміти саме наявність у платника податків певного блага, яке спонукає до виникнення конкретного податкового правовідношення.

У вузькому розумінні під об'єкт оподаткування слід розуміти як матеріальні (грошові кошти у формі податків і зборів) та нематеріальні (результати дій, податкова інформація) блага, з приводу яких виникає правовий зв'язок між суб'єктами податкових правовідносин обмежений публічними інтересами, які реалізують свої права та обов'язки задля забезпечення виконання державою належних функцій та надходження податків і зборів до публічних фондів грошових коштів.

Однак, предметом податкових правовідносин, ми вважаємо, виступає конкретний зміст або характер податкових правовідносин, в залежності від сутності правового зв'язку між суб'єктами правовідносин для досягнення відповідного результату.

Виходячи з позицій наукових поглядів та аналізу законодавчих положень, запропоновано виокремлювати об'єктів податкових правовідносин як базовий (основний), складний і простий об'єкти податкових правовідносин. Базовим об'єктом податкових правовідносин є матеріальні активи, доходи, грошові кошти у вигляді конкретних податків і зборів. Складний об'єкт може бути матеріальним та нематеріальним, причому нематеріальний пов'язаний з майновими правами або майном. Простими об'єктами податкових правовідносин є матеріальні й нематеріальні результати дій суб'єктів податкових правовідносин, зокрема конкретний розмір податку, окремі податково-правові акти й документи: декларації, податкова звітність, товарно-касові книги, податковий запит, акт перевірки, рішення про застосування фінансових санкцій, скарга на дії контролюючих органів, рішення про надання податкової знижки, податкова консультація тощо. Предмет податкових правовідносин можна диференціювати в залежності від змісту правового зв'язку між фіскальними органами та платниками податків, так, предметом податкових правовідносин може бути реєстрація або облік платників подат-

ків, подання податкової звітності (декларацій), зняття з податкового обліку платника податків тощо. Предмет податкових правовідносин тісно пов'язаний із процедурами адміністрування податків та зборів, із податковим процесом, із справлянням податків та зборів, а також їх встановленням та закріпленням.

Таким чином, опираючись на теоретичний та практичний досвід застосування положень податкового законодавства, основним засадничим елементом системи податкових правовідносин є об'єкт та предмет податкових правовідносин, які характеризують правову природу взаємовідносин суб'єктів правовідносин та розкривають специфіку та особливості даного виду правовідносин з позиції фінансового права.

3.3 Поняття та ознаки суб'єктів податкових правовідносин, їх податкова правосуб'єктність

Необхідність виокремлення та дослідження суб'єктного складу податкових правових відносин, складних та багатограних зв'язків між ними обумовлена особливостями основних елементів теоретичної конструкції податкових правових відносин та, у певному сенсі, позиціонуванням суб'єктного складу як головного системоутворюючого чинника податкової системи.

Податкові правовідносини існують завдяки та в інтересах своїх суб'єктів. Водночас, правова категорія «суб'єкт податкових правовідносин» розвивається та вивчається разом з загальною теорією податкового права як частини фінансового права та з удосконаленням самої теорії правових відносин. Удосконалення останньої припускає накопичення новітніх підходів до системоутворюючих компонентів системи податкових правовідносин і, зокрема, до такого їх елементу як суб'єкт податкових правовідносин.

Слушною видається думка О. А. Паращевіної, що фактично пізнання права має розпочинатися не з визначення норми права, але із суб'єктів права (носія, творця, користувача, цінності) [279, с. 9].

Суспільні відносини завдяки врегулюванню нормами податкового права, як частини фінансового права, набувають форми

податкових правових відносин. Кожен суб'єкт суспільних відносин повинен мати якості суб'єкта права, тобто володіти потенційною можливістю бути учасником правовідносин і, внаслідок поширення на нього дії податкових правових норм, вже володіє певними податковими правами та обов'язками. Саме податкові правові норми регламентують поведінку учасників фіскальної сфери, створюючи між ними певні юридичні зв'язки, виражені у взаємних правах і відповідних обов'язках.

Загалом, багатьма вітчизняними та зарубіжними теоретиками-правниками розглядалось питання взаємозв'язків категорій «суб'єкт права», «суб'єкт правових відносин», «учасник правових відносин», які досить часто ототожнювались та втрачали при цьому витонченість теоретичних побудов.

Заслуговує на підтримку позиція Л. О. Самілика, Л. П. Корбута, що класичний підхід до цієї проблеми, як у дореволюційній, так і в радянській та пострадянській юридичній літературі полягає в тому, що суб'єкти права розглядаються переважно в контексті суб'єктів правовідносин, тобто зазначені терміни вживаються як тотожні [280, с. 90].

Водночас, на необхідність розмежування вищезазначених категорій слушно наголошує відомий теоретик права С. С. Алексєєв, зазначаючи, що суб'єкт права – це особа, яка володіє правосуб'єктністю, тобто особа, потенційно (взагалі) здатна бути учасником правовідносин. А суб'єкт правовідносин – це реальний учасник даних правовідносин [10, с. 140].

Відповідно залишаються невизначеними цілісні уявлення щодо суб'єкта податкових правовідносин і в самій теорії податкового права як частини фінансового права, а також питання його ототожнення з поняттям «учасник податкових правовідносин». Так, ПК України як єдиний кодифікований документ, що упорядкував розпорошені в різноманітних нормативно-правових актах податкові правові норми в 2010 році, не містить ні чіткого визначення поняття «суб'єкт податкових правовідносин», ні конкретного переліку суб'єктів правовідносин у сфері оподаткування. Лише деякі положення ПК України дають підстави стверджувати про належність певних категорій юридичних та

фізичних осіб до суб'єктного складу податкових правовідносин, наприклад: платників податків (стаття 15), податкових агентів (стаття 18), держави в особі контролюючого органу (стаття 41) [50].

І. М. Мусійчук зазначає, що суб'єкт податкових правовідносин є обов'язковою та засновницькою складовою існування податкових правовідносин [281, с. 6]. Видається цілком справедливим твердження науковця, адже суб'єкти таких правовідносин відображають їх основні характеристики, а саме публічно-правовий характер, владність, майновий характер, спрямованість фінансових ресурсів від платника податків до публічних цільових фондів.

Водночас, І. О. Пасічна доречно розмежовує критерії, яким повинен відповідати суб'єкт податкових правовідносин. Перший – це участь у податкових правовідносинах та другий – реалізація податкових прав і обов'язків, закріплених нормами податкового права [171, с. 75].

Слушною видається позиція Бамбізова Є. Є., що суб'єктом податкового правовідношення є індивідуально визначений реальний учасник конкретних правовідносин. Вступаючи в певні податкові правовідносини, суб'єкт податкового права здобуває нові властивості, стаючи суб'єктом (учасником) фінансових правовідносин, але не втрачає при цьому якостей, якими він володів до вступу до них [282, с. 89]. Погоджуємося із позицією науковця, адже, дійсно, стаючи учасником певних правовідносин суб'єкт індивідуалізується, набуває особливих характеристик та якостей, відповідного правового статусу та наділяється відповідними правами й обов'язками.

Сидорук Р. доречно зауважує, що суб'єкт податкового права – це особа, на яку поширюється дія норм податкового права та яка потенційно здатна бути учасником податкових правовідносин, а суб'єкт податкових правовідносин – це реальний учасник даних правовідносин, який реалізує свої податкові обов'язки та права, тобто реалізує свою правосуб'єктність. Дані поняття співвідносяться як загальне і часткове та є взаємозалежними, оскільки суб'єкт податкових правовідносин завжди буде

суб'єктом податкового права [283, с. 205]. Беззаперечною є позиція науковця щодо того, що учасником податкових правовідносин є суб'єкт податкових правовідносин – це реальний та безпосередній учасник даних правовідносин.

На нашу думку, при всій наближеності понять «суб'єкт податкового права» та «суб'єкт податкових правовідносин» вони є різними правовими категоріями. Так, І. С. Окунєв має власну позицію, що поняття «суб'єкт права» та «суб'єкт правовідносин» не є тотожними і перше, на його думку, є загальним і первинним, друге спеціальним і похідним [284, с. 6-7]. Таке твердження вченого вважається нам доволі справедливим, адже суб'єкту податкового права притаманна податкова правосуб'єктність і він може прийняти участь в якомусь конкретному правовідношенні у сфері оподаткування. Водночас, суб'єкт податкових правовідносин реально приймає участь у конкретному податковому правовідношенні.

Крім того, ПК України не містить визначення поняття «учасник податкових правовідносин». Наукові пошуки вітчизняних та зарубіжних учених-правників дають підстави стверджувати, що учасники податкових правовідносин включають ширше коло осіб, які опосередковано приймають участь у податковому правовідношенні: представники, фахівці, експерти, перекладачі тощо, яким ПК України закріплено певне коло прав та обов'язків у сфері оподаткування.

На недоречність відмежування суб'єктів податкових правовідносин та учасників податкових правовідносин одне від одного вказує К. Д. Янішевська [286, с. 40], але нам важко погодитися з позицією науковця, адже навіть при нормативному закріпленні змістового переліку учасників та суб'єктів податкових правовідносин, останнє не в змозі замінити абстрактне наукове ототожнення вищенаведених понять. При реалізації таких правовідносин може мати місце підміна норми податкового права правозастосовною практикою, що призведе до зловживань із боку посадових осіб фіскальних органів.

С. В. Пархоменко-Цироциянц, зауважує, що поняття «учасники податкових правовідносин» та «суб'єкти податкових

правовідносин» не є тотожними. Безпосередньо суб'єктами податкових правовідносин при сплаті податку є держава в особі уповноваженого органу та платник податків [133, с. 13-14]. Водночас, М. П. Кучерявенко вказує на такого особливого суб'єкта та безпосереднього учасника податкових правовідносин як державу [264, с. 14]. Вищенаведені твердження науковців дають підстави вважати, що безпосередніми суб'єктами податкових правовідносин можуть бути платники податків та держава в особі уповноваженого органу, а податкові агенти, збирачі податків тощо – опосередкованими суб'єктами податкових правовідносин, тобто учасниками таких правовідносин.

Таким чином, поняття «учасник податкових правовідносин» та «суб'єкт податкових правовідносин» мають різний правовий зміст, співвідносяться як загальне та спеціальне. О. М. Резнік, А. В. Солонар зазначають, що суб'єктом податкових правових відносин може бути будь-яка особа, поведінка якої регулюється нормами податкового права і яка може виступати учасником податкових правовідносин, носієм суб'єктивних прав та обов'язків [286, с. 9]. Водночас, Т. О. Санжарук стверджує, що трансформація суб'єкта права в учасника правовідносин пов'язана з процесом перетворення можливого в дійсне, перетворенням наявності об'єктивного права в реальну поведінку [287, с. 94]. Нам варто погодитися з твердженнями науковців, адже коло учасників податкових правовідносин значно ширше ніж коло їх суб'єктів. Водночас, суб'єктами податкових правовідносин виступають індивідуально визначені учасники, які реалізують податкову правосуб'єктність у зв'язку з настанням юридичних фактів, передбачених податковими нормами. Інші особи, приймаючи участь у таких податкових правовідносинах, виступають в якості опосередкованих суб'єктів податкових правовідносин, але всі вони є учасниками таких податкових правовідносин – носіями певних суб'єктивних податкових прав, що кореспондують з відповідними обов'язками.

Яскравим прикладом розмежування вищенаведених правових категорій може слугувати правозастосовна практика Порядку оформлення результатів документальних перевірок дотри-

мання вимог законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків – юридичними особами та їх відокремленими підрозділами, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 20 серпня 2015 року № 727 (далі – Порядок). Відповідно до Порядку, результати документальних перевірок оформлюються у формі акта або довідки документальної перевірки. У разі встановлення під час перевірки порушень складається акт документальної перевірки, а у разі відсутності порушень – довідка документальної перевірки. Результати документальної перевірки дотримання податкового законодавства групуються за окремими видами податків, зборів відповідно до затвердженого плану (переліку питань) перевірки [288].

Саме перелік питань перевірки або її план обумовлює перевірку контролюючим органом дотримання платником податків вимог податкового законодавства по всім видам податків та зборів, що становлять систему оподаткування в Україні. Якщо фактично платник податків не є платником окремого податку – в акті зазначаються відомості щодо цього. І, навпаки, якщо суб'єкт являється платником окремого податку або збору – зазначається відповідна інформація та описуються, за наявності, факти податкових порушень.

Тобто, суб'єкт господарювання відповідно до податкових норм повинен зареєструватися платником податку на додану вартість за умови, якщо загальна сума від здійснення фінансово-господарських операцій, що підлягають оподаткуванню, протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищила 1 млн. гривень. Також платник податків може самостійно прийняти рішення зареєструватися за власним бажанням. Водночас, фактично платник податків має правові підстави не реєструватися платником податку на додану вартість, тому що не досяг вищезазначеного фінансового обороту; або самостійно не прийняв рішення про реєстрацію платником податку на додану вартість; або платник податків був протягом певного проміжку часу зареєстрований платником податку на додану вартість, сумлінно його сплачував до дер-

жавного бюджету, але прийняв рішення анулювати таку реєстрацію та подав відповідну заяву до контролюючого органу. В цьому випадку в акті перевірки або довідці зазначається інформація, що суб'єкт господарювання не є платником податку на додану вартість.

Таким чином, платник податків є учасником податкових правовідносин з приводу оподаткування фінансово-господарських операцій податком на додану вартість, але, на даний час, не являється безпосереднім суб'єктом таких податкових правовідносин, адже вони фактично не відбулись або не відбуваються.

На нашу думку, з метою закріплення визначення поняття учасників податкових правовідносин на законодавчому рівні, вбачається доцільним доповнити Розділ I ПК України «Загальні положення» новою статтею Учасники податкових правовідносин, за якою передбачається, що «учасниками податкових правовідносин є платники податків; центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування єдиної державної податкової та митної політики; інші суб'єкти, які сприяють сплаті податків і зборів, права й обов'язки яких визначені положеннями ПК України».

Водночас, для більш детального дослідження правової сутності суб'єктів податкових правовідносин необхідно виокремити їх ознаки. Системна побудова податкових правових відносин передбачає, що всі її системоутворюючі компоненти перебувають у певній залежності, взаємозв'язку. При цьому взаємодія суб'єктів податкових правовідносин відбувається під впливом норм податкового права та здійснюється через їх свідомість і волю. Без участі суб'єктів правовідносин у сфері оподаткування, які наділені певними юридичними правами та обов'язками, існування таких правовідносин є неможливим та втрачає сенс. Суб'єкти, як провідна частина конструкцій податкових правовідносин, являються рушійною силою їх трансформацій та модельних перетворень у відповідь на зміни суспільного життя, надають системі податкових правовідносин єдиної спрямованості.

Класична наука податкового права як частини фінансового права розрізняє владних та функціонально підлеглих суб'єктів. Г. В. Фоміна стверджує, що суб'єкти податкових правовідносин, які реалізують податковий обов'язок, представлені особами, що об'єднуються в певну підсистему (платники податків і зборів, податкові агенти, податкові представники тощо), серед яких платники податків займають центральне місце. Воно визначається тим, що саме за рахунок їх коштів і дій, фактично, здійснюється виконання обов'язків із обліку, сплати, звітності, пов'язаних з оподаткуванням [289, с. 351]. Позиція науковця видається нам досить обґрунтованою, адже платники податків (юридичні та фізичні особи) протиставляються державі в особі контролюючого органу як зобов'язані суб'єкти. Наявність відокремленого майна дозволяє брати їм участь у цивільному обороті та призводить до виникнення податкового обов'язку. Особливість специфічного становища окремого суб'єкта податкових правовідносин залежить від конкретних обставин реалізації податкового правовідношення та закріплюється законодавцем в межах встановленого правового режиму в податковій сфері.

Водночас, взаємодія таких суб'єктів відбувається з одного боку, з приводу наповнення та акумуляції грошових коштів у вигляді податків і зборів у відповідних бюджетах, з іншого боку, з метою пошуку найбільш ефективних процедур податкової діяльності щодо справедливого та економічно обґрунтованого розподілу податкового навантаження між всіма членами суспільства. Податкова діяльність або окремі податкові дії є об'єктом регулювання правовідносин суб'єктів, які стають реальними учасниками з певним інтересом або обов'язками з приводу предметів податкової діяльності або дій. Реалізація податкових прав та обов'язків суб'єктів правовідносин у фіскальній сфері має важливе системоутворююче значення, базується на взаємоузгодженості та має координаційний характер.

При цьому, суб'єкти податкових правовідносин, відповідно до трендів цивілізованого світу, чітко індивідуалізовані, оскільки специфіка таких правовідносин передбачає їх нерівність, а

грошові кошти у вигляді податків і зборів мають конкретну матеріальну форму.

Так, Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення про реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків» передбачено, що всі фізичні особи – платники податків реєструються у контролюючих органах шляхом внесення відомостей про них до Державного реєстру відповідно до реєстраційних номерів облікової картки платника податків, а осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків, за паспортними даними [290].

З метою забезпечення єдиного державного обліку та ідентифікації суб'єктів господарювання створено Єдиний державний реєстр підприємств та організацій України, безкоштовний доступ до якого забезпечено на сайті Міністерства юстиції України для всіх бажаючих [291].

Сучасний ідентифікований суб'єкт стає все більш правосвідомим, самостійним, самобутнім у правовій поведінці та мисленні. При цьому зростає його юридична відповідальність за свій вибір в рамках податкових норм, на яку він свідомо погоджується. Так, наприклад, існує гарантована державою можливість платника податків самостійно обирати вид системи оподаткування, обліку та звітності. Водночас, наявність податкового боргу платника податків перед бюджетом по єдиному податку є підставою для скасування контролюючим органом свідоцтва про застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності та оподаткування доходу платника податків на загальних підставах.

Індивідуальна податкова поведінка платника податків, на думку О. Десятнюк, повинна визначатися на основі обробки інформації про його діяльність, що знаходиться у розпорядженні фіскальних органів у вигляді: а) реєстраційних даних; б) даних податкової звітності; в) результатів контрольно-перевірочної роботи; г) зовнішньої інформації [292, с. 120]. Вищенаведена позиція науковця видається доволі справедливою та дає підстави стверджувати, що ідентифікація платника податків та його

податкової поведінки можуть стати основою для виявлення фіскальними органами суб'єктів господарювання, які мають ризики несплати до бюджету податків і зборів. Таким чином, ідентифікація суб'єктів податкових правовідносин є необхідним інформаційним джерелом про характер, динаміку, склад та ефективність їх податкової діяльності.

Є. В. Лакушева зазначає, що у одних суб'єктів податкових правовідносин переважають права (компетенція), в інших – обов'язки [293, с. 365]. На нашу думку, така позиція науковця є безспірною і саме тому, права та обов'язки суб'єктного складу податкових правовідносин, які визначають зміст правовідносин, повинні бути чітко персоніфікованими, індивідуальними, адже потрібно розрізняти владних та зобов'язаних суб'єктів, враховувати протиріччя їх інтересів. Через призму закріплення і здійснення прав та обов'язків утверджується цінність податкового права як частини фінансового права, оскільки міра належної поведінки та ступінь її реалізації свідчать про ефективність його ролі в якості координатора податкових правовідносин. Так, погоджуємося з думкою М. В. Жернакова, що з усіх правовідносин податкові за своєю природою є набагато більш конфліктними [294, с. 16]. Слушним видаються твердження Є. А. Усенко, який пов'язує виникнення податкових конфліктів зі змістом, обсягом й порядком виконання податкового обов'язку [295, с. 182].

На думку Т. А. Латковської, яка переконана, якщо розглядати причини податкових спорів у вузькому розумінні, то необхідно зазначити, що які б конкретні причини не лежали в основі поведінки сторін, що вступили в протиборство, в кінцевому підсумку вони впираються в їх інтереси, які у випадку конфлікту виявляються несумісними чи протилежними [296, с. 149]. Враховуючи сутність імперативного методу правового регулювання та предмет податкового права як частини фінансового права щодо регулювання правовідносин пов'язаних із процесом мобілізації грошових коштів у вигляді податків і зборів до публічних грошових фондів, логічно припустити, що суб'єкти податкових правовідносин будуть мати діаметрально проти-

лежні інтереси при їх реалізації, а це, в свою чергу, може призвести до виникнення податкового конфлікту. Саме тому, на нашу думку, видається важливим оптимізація податкового законодавства з метою ефективної реалізації права платників податків на захист порушених прав та законних інтересів, а саме адміністративних процедур оскарження рішень контролюючого органу.

Суб'єкти правовідносин у сфері оподаткування повинні чітко розуміти свої суб'єктивні права та податкові обов'язки. Реальна поведінка учасників податкових правовідносин обумовлена певними інтересами, серед яких домінує публічний інтерес держави щодо наповнення бюджетів усіх рівнів. При цьому потрібно пам'ятати, що права та обов'язки юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців іноді знаходяться в прямій залежності від їх виду фінансово-господарської діяльності. Так, Методика розроблення уніфікованих форм актів, що складаються за результатами проведення планових (позапланових) заходів державного нагляду (контролю), затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 10 травня 2018 року № 342, передбачає визначення органом державного нагляду (контролю) переліку питань для здійснення заходу державного нагляду (контролю) залежно від ступеня ризику шляхом проведення аналізу вимог законодавства, яких повинен дотримуватися суб'єкт господарювання у відповідній сфері. Це положення надає можливість суб'єкту податкових правовідносин володіти інформацією щодо того, які порушення конкретних норм податкового законодавства призведуть до виникнення певної небезпечної події та настання негативних наслідків. І таким чином, розуміти які податкові правові норми потрібно виконувати залежно від виду фінансово-господарської діяльності [297].

Вищенаведене дає підстави вважати, що ознаками суб'єктів податкових правових відносин є:

1) основний засадничий та системоутворюючий елемент системи податкових правовідносин – свідомість та воля суб'єктів податкових правовідносин сприяють їх взаємодії, яка відбувається під впливом норм податкового права. Така взаємо-

дія являється рушійною силою трансформації всіх інших структурних елементів для досягнення різноманітних форм споживчих благ платників податків;

2) суб'єкти вступають у взаємовідносини з приводу формування публічних грошових фондів та реалізації прав і обов'язків у фіскальній сфері – динамічний процес справляння податків і зборів реалізується через активну практичну діяльність учасників податкових правовідносин, яка врегульована податковими правовими нормами, та спрямований на досягнення можливості виконання державою своїх функцій;

3) індивідуалізованість – суб'єкт податкових правовідносин наділений правом самовизначення в сфері податків і зборів. При цьому зростає його юридична відповідальність за свій податковий вибір, на яку він свідомо погоджується.

4) персоніфікація прав та обов'язків – оскільки податкові правовідносини є публічно-правовими відносинами, необхідність чіткої регламентації податкових прав та обов'язків владного та підпорядкованого суб'єкта, а також інших учасників таких правовідносин, дозволяє ефективно функціонувати системі контролю за правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю внесення у відповідний бюджет податків і зборів, установлених законодавством;

5) нерівність суб'єктів податкових правовідносин – платники податків (юридичні та фізичні особи) протиставляються державі в особі контролюючого органу як зобов'язані суб'єкти. Виникнення податкового обов'язку платників податків пов'язане з можливістю брати їм участь у цивільному обороті, у зв'язку з наявністю відокремленого майна;

6) конфлікт інтересів суб'єктів податкових правовідносин – реальна поведінка учасників податкових правовідносин обумовлена розходженням певних інтересів, що призводить до необхідності оптимізації чинного податкового законодавства з метою ефективної реалізації права платників на захист порушених прав та законних інтересів;

7) наявність податкової правосуб'єктності, тобто сукупності податкової правоздатності – здатність мати податкові права

та обов'язки, податкової дієздатності – здатності своїми діями набувати права та обов'язки та деліктоздатності – здатність нести фінансову, адміністративну та кримінальну відповідальність за порушення податкового законодавства.

Загалом, право охоплює всю сукупність загальнообов'язкових норм та правил поведінки, наділяючи своїх суб'єктів такими юридичними категоріями, як правоздатність і дієздатність. Погоджуємося з позицією К. Г. Волинки, що для того щоб бути суб'єктом права, організація або індивіди повинні володіти правосуб'єктністю. Лише за наявністю правосуб'єктності суб'єкт може бути учасником правовідносин [298, с. 158].

Таким чином, щоб стати реальним учасником податкових правовідносин, суб'єкт податкового права повинен володіти податковою правосуб'єктністю, складовими змісту якої є: податкова правоздатність та податкова дієздатність. Правосуб'єктність трансформує учасника податкових правовідносин у безпосереднього носія податкових прав та обов'язків, які дозволяють йому реалізувати їх у конкретних податкових правовідносинах. І, навпаки, саме набуті податкові права та обов'язки в результаті участі в податкових правовідносинах окреслюють податкову правосуб'єктність.

Потрібно зауважити, що на сьогодні формування наукового поняття «податкова правосуб'єктність» є незавершеним, оскільки відсутні чіткі розмежування обставин, що впливають на податкову правоздатність і дієздатність.

Підтримуємо наукові висновки П. Є. Бутко, що можливість, котра міститься у правоздатності, показує лише те, що особа спроможна, може за своїми психофізіологічними даними виступати суб'єктом права, тобто в цьому випадку акцент необхідно робити не на правах, а на здібності ними володіти [299, с. 77]. Податкову правоздатність слід розглядати як початковий етап визначення можливостей конкретної фізичної або юридичної особи виступати в ролі суб'єкта податкових правовідносин. Ця категорія визнається державою як абстрактна юридична властивість суб'єкта (мати здатність та мати мож-

ливість), що не пов'язана з конкретно виписаними у податкових правових нормах правилами поведінки.

На нашу думку, податкову правоздатність можна визначити як закріплену в ПК України і забезпечену державою можливість суб'єкта податкових правовідносин мати юридичні права і юридичні обов'язки у сфері оподаткування, тобто просто володіти ними. О. А. Куций слушно зауважує, що специфікою податкової правоздатності фізичної особи є те, що податкові правовідносини найсильніше втручаються у корінні інтереси особистості, становище фізичної особи в них є найуразливішим, тому що це є розподільні та перерозподільні за своїм характером правовідносини. Для фінансового органу, який виступає від імені держави, встановлена міра дозволеної поведінки, тоді як для фізичної особи у цих правовідносинах встановлена міра необхідної поведінки [300, с. 6-7].

Правоздатність виникає з моменту появи ідентифікованого суб'єкта, водночас дієздатність настає за виникненням певних умов. Так, відносно фізичних осіб податкова правоздатність триває від народження до смерті. Водночас, щодо юридичних осіб або фізичних осіб – підприємців відсутня чітка визначеність у наукових колах щодо моменту виникнення податкової правоздатності платників податків. Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань» державну реєстрацію регламентовано як офіційне визнання шляхом засвідчення державою факту створення або припинення юридичної особи, фізичної особи – підприємця або громадського формування [301]. Водночас, Порядок обліку платників податків і зборів, затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 9 грудня 2011 року № 1588, регламентує, що облік платників податків ведеться з метою створення умов для податкового контролю [302].

Таким чином, податкова правоздатність юридичної особи, фізичної особи – підприємця співпадає з виникненням податкової дієздатності, що пов'язане з придбанням цивільної правосуб'єктності та майновою відособленістю платника податків, тобто податкова правосуб'єктність носить похідний характер.

Податкова правоздатність платників податків – юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців виникає з моменту їх державної реєстрації та внесення відомостей до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань, оскільки саме тоді платник податків стає ідентифікованим як суб'єкт господарювання та здатен в порушення вимог чинного податкового законодавства здійснювати фінансово-господарські операції навіть без постановки на облік в податкових органах. Зауважимо, що на сьогодні процедури державної реєстрації та постановки на облік взаємоузгоджені та відбуваються одночасно. Відповідно закінчується податкова правоздатність платників податків – юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців ліквідацією чи реорганізацією та виключенням з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань.

Варто зазначити, що специфіка публічних правовідносин полягає в тому, що вони реалізуються перш за все через юридичні обов'язки. Податкова дієздатність – це закріплена в Податковому кодексі України і забезпечена державою здатність суб'єкта самостійними діями набувати (здійснювати) юридичні права та обов'язки у сфері оподаткування. Тобто, це реальна здатність суб'єкта податкових правовідносин здійснювати свої завдання та функції з точки зору передумов, визначених податковими правовими нормами.

Податкова дієздатність виникає у зв'язку із настанням певних умов. Так, фізична особа-підприємець, яка провадила діяльність без державної реєстрації, може бути притягнута лише до адміністративної відповідальності відповідно вимог статті 164 Кодексу України про адміністративні правопорушення [303], а результати її фінансово-господарської діяльності не підлягають оподаткуванню, адже вона не здійснила державну реєстрацію як суб'єкт господарювання та не перебувала на обліку в органах податкової служби як платник податків і зборів.

Крім того, податкова деліктоздатність – здатність суб'єкта нести юридичну відповідальність за невиконання або

неналежне виконання обов'язків у сфері оподаткування. Підтримуємо позицію О. Р. Баріна, що податкова деліктоздатність настає у фізичних осіб з 16 років, винятково – з 14 років. Водночас, податкова деліктоздатність юридичної особи та фізичної особи-підприємця виникає з моменту їх реєстрації, а контролюючого органу – з моменту створення. Податкова правоздатність, дієздатність та деліктоздатність фізичної особи припиняється одночасно, а у юридичної особи та фізичної особи-підприємця – з початку припиняється дієздатність, потім правоздатність, а вже потім деліктоздатність, оскільки за результатами перевірки припинення діяльності чи ліквідації цих осіб можуть бути виявлені порушення норм податкового законодавства, за які вони мають бути притягнені до відповідальності та нести її [304, с. 152, 155].

Зміст податкової правосуб'єктності не є однаковим для всіх суб'єктів податкових правовідносин. Загальна податкова правосуб'єктність виступає як закріплена нормами податкового права здатність суб'єкта податкових правовідносин мати і реалізовувати конкретні податкові права та обов'язки, тобто дозволяє бути суб'єктом податкового права взагалі. Водночас, важко не погодитися з позицією науковців-правників Д. В. Вінницького, Ю. В. Оніщик, Н. Ю. Пришви та інших, які вважають що кожен із суб'єктів має свою спеціальну правосуб'єктність, пов'язану з обмеженою сукупністю податкових прав і обов'язків, виходячи з їх абстрактного переліку, передбаченого податковим законодавством, та можливістю бути учасником лише певного кола податкових правовідносин [305, с. 10-13], [306, с. 8], [178, с. 109].

В теорії сучасного податкового права на сьогодні відсутні єдині підходи щодо класифікації суб'єктів податкових правових відносин. Кількість учасників податкових правовідносин залежить від змісту та складності податкового правовідношення, але обов'язково є не меншою ніж дві особи, адже їх взаємодія передбачає кореспонденцію прав та обов'язків. Кожен суб'єкт податкових правовідносин має свою мету, завдання та інтерес. Так, О. В. Євсікова включила в систему

суб'єктів податкових правовідносин 1) державу; 2) платників фізичних осіб (резидентів та нерезидентів України); 3) платників юридичних осіб (резидентів та нерезидентів України) та їх відокремлені підрозділи; 4) контролюючі органи; 5) інші державні органи зі спеціальними повноваженнями в податковій сфері; 6) територіальні громади та органи місцевого самоврядування; 7) суб'єкти, що допомагають належному виконанню податкового обов'язку платника та реалізації повноважень органів Державної податкової служби в податкових правовідносинах [307, с. 7]. На нашу думку, науковцем представлений невичерпний перелік суб'єктів податкових правовідносин, оскільки інтенсивна динаміка та розвиток податкових правовідносин спричиняють появу нових суб'єктів правовідносин, що обумовлює доповнення їх переліку та удосконалення правового статусу інших учасників податкових правовідносин.

Суб'єкти оподаткування, на думку І. В. Педь, це особи, які прямо чи опосередковано є носіями певного податкового обов'язку, та ділить їх на три групи – платники податків, податкові агенти та носії податків [308, с. 97]. Хоча ми вважаємо, що дана позиція не є в повній мірі обґрунтованою, не є зрозумілим, яких осіб вчений відносить до категорії носії податків і чим ця категорія відрізняється від платників податків.

Г. В. Фоміна стверджує, що суб'єкти податкових правовідносин, що реалізують податковий обов'язок, представлені особами, що об'єднуються в певну підсистему (платники податків і зборів, податкові агенти, податкові представники тощо), серед яких платники податків займають центральне місце. Воно визначається тим, що саме за рахунок їх коштів і дій, фактично, здійснюється виконання обов'язків з обліку, сплати, звітності, пов'язаних з оподаткуванням [289, с. 351]. На нашу думку, позиція науковця заслуговує на увагу, але потребує більш детальної характеристики кожного суб'єкта податкових правовідносин окремо та окреслення їх вичерпного переліку.

С. О. Сергєєвим запропоновано розмежовувати суб'єктів податкових правовідносин на основних та неосновних. При цьому, основними виступають три суб'єкта: держава, уповнова-

жені нею органи і платник податків, тому, що вони присутні в кожному фіскальному правовідношенні [309, с. 11]. На думку А. В. Бризгаліна до суб'єктів податкових правовідносин відносяться державні органи, платники податків та особи, які сприяють сплаті податків та зборів [38, с. 131].

Підтримуємо наукову позицію С. О. Данілова, який запропонував деталізовану систему суб'єктів податкових правовідносин, а саме: – державу в особі органу законодавчої влади, який встановлює податки та збори, порядок їхнього адміністрування (Верховна Рада України); – органи місцевого самоврядування, які в межах повноважень, визначених Податковим кодексом України, самостійно вирішують питання щодо встановлення на своїй території певних зборів та обрання розміру ставок їхнього справляння; – державні контролюючі органи у галузі податків: а) органи Державної фіскальної служби України; б) митні органи; – платників податків: а) фізичні особи (резиденти і нерезиденти України); б) юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їхні відокремлені підрозділи; – особи, які сприяють сплаті податків і зборів: а) банки; б) податкові агенти; в) державні органи, що надають інформацію про платника податків, необхідну для нарахування податків і зборів [310, с. 163].

На думку С. С. Пирога, суб'єктами податкових правовідносин є з одного боку, платники податків (носії податку і податкові агенти), а з іншого боку – органи держави, наділені податковими повноваженнями, наданими їм чинним законодавством для реалізації податкової компетенції [311, с. 65]. Л. В. Товкун виокремлює публічного суб'єкта – податковий орган, який наділено владними повноваженнями, реалізує основні функції податків у державі. Другою стороною, яка не має таких повноважень, є приватний суб'єкт [312, с. 169-170].

Також, варто звернути увагу на деталізовану систему суб'єктів податкових правовідносин представлену В. І. Теремецьким, відповідно до якої, вчений пропонує виділяти: 1) державу, в особі органу законодавчої влади, який встановлює податки і збори, порядок її адміністрування (Верховну Раду України); 2) органи місцевого самоврядування, які в межах повноважень,

визначених Податковим кодексом України, самостійно вирішують питання щодо встановлення на своїй території певних зборів та обрання розміру ставок їх справляння: – Верховну Раду АРК; – сільські ради; – селищні ради; – міські ради; 3) державні контролюючі органи у сфері податків: – органи Державної податкової служби; – митні органи; 4) платників податків (або їх представників), які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з ПК України або податковими законами, і на яких покладено обов'язок зі сплати податків і зборів згідно з ПК України: – фізичні особи (резиденти і нерезиденти України); – юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи; 5) особи, які сприяють сплаті податків і зборів: – банки; – податкові агенти; – суб'єкти інформаційних відносин; збирачі податків і зборів [313, с. 181-182].

Вищенаведені класифікації суб'єктів податкових правовідносин, на нашу думку, видаються цілком логічними та змістовними, але не є вичерпними, адже не в повній мірі відображають особливості учасників податкових правовідносин, не конкретизують опосередкованих суб'єктів податкових правовідносин, а також із появою нових суб'єктів податкових правовідносин потребують удосконалення.

Владні суб'єкти податкових правових відносин наділені податковою компетенцією та під час здійснення податкової діяльності керуються виключно публічним інтересом. До групи владних суб'єктів податкового права належать держава, державні органи загальної та спеціальної компетенції та органи місцевого самоврядування. Податкові повноваження держави доволі широкі, оскільки податки і збори формують бюджети всіх рівнів, завдяки яким держава здійснює видатки на забезпечення потреб суспільства. Сюди слід віднести право на формування податкової системи як сукупності загальнодержавних та місцевих податків і зборів, основоположні засади її побудови, порядок встановлення основних та додаткових елементів податків, прав та обов'язків осіб, що приймають участь у фіскальних правовідносинах. Л. В. Міщенко окреслює специфічні ха-

рактеристики владності держави: суверенність у сфері податкової діяльності, організація податкових правовідносин і реалізація податкової правоздатності як власника коштів, які акумульовані за допомогою податків і зборів [314, с. 118]. Нам варто погодитись з науковцем, адже держава формує податкову систему як сукупність загальнодержавних та місцевих податків і зборів, визначає основоположні засади її побудови, порядок встановлення основних та додаткових елементів податків, прав та обов'язків осіб, що приймають участь у фіскальних правовідносинах. Слушною видається позиція А. М. Міцкевича, що поряд із державою учасниками правовідносин виступають і державні органи. Специфіка їхнього правового положення, відносини, в яких вони беруть участь, вимагають виділити їх у самостійний вид учасників правовідносин [315, с. 110-120]. Держава завжди позиціонує себе в певних правовідносинах в особі державного органу, що має владні повноваження у відповідній сфері. Так, у сфері оподаткування до державних органів загальної компетенції належить Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Президент України. До органів спеціальної компетенції у сфері оподаткування належать Міністерство фінансів України, Державна фіскальна служба України, Державна казначейська служба України, Державна митна служба України, Міністерство економічного розвитку і торгівлі України.

Відповідно до Положення про Державну фіскальну службу України (далі – Положення) її діяльність спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок), державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску [316]. Завдання ДФС України регламентовано статтею 4 Положення. До основних завдань належить здійснення контролю за дотриманням податкового та митного законодавства, законодавства щодо трансфертного ціноут-

ворення, законодавства щодо адміністрування єдиного внеску. Безпосередньо завдання контролюючого органу виконують посадові та службові особи, обов'язки і відповідальність яких визначено статтею 21 ПК України.

Державна казначейська служба України забезпечує казначейське обслуговування бюджетних коштів на основі ведення єдиного казначейського рахунка, відкритого у НБУ, та інше.

До зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин належать платники податків та їх представники. Стаття 67 Конституції України зобов'язує кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, визначених законом [100]. Ця конституційно-правова норма виступає першоджерелом безумовного виконання податкового обов'язку платниками податків, складовою частиною якого є декларування податкових зобов'язань. Більш детальні положення оподаткування визначаються Податковим кодексом України та окремими законами в сфері оподаткування.

М. С. Шаренко підкреслює, що після загального визначення поняття платника податків законодавець повинен встановити коло суб'єктів, які виступають платниками податків. Ними можуть бути фізичні особи, юридичні особи, відокремлені підрозділи, які не мають статусу юридичної особи, представництва іноземних юридичних осіб, консолідована група платників податків. Це коло платників у кожному податковому законі (підзаконному акті) визначається по-своєму [318, с. 9]. Погоджуємося з думкою науковця-правника щодо необхідності розширеного визначення переліку платників податків, адже статтею 15 ПК України до платників податків віднесено фізичних осіб, юридичних осіб та їх відокремлені підрозділи, зроблено акцент на їх резидентському статусі. Водночас, пункт 2 частини другої статті 55 глави 6 розділу II ГК України суб'єктами господарювання визначає не лише громадян України та іноземців, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані відповідно до закону як підприємці, але й осіб без громадянства [147]. Крім того, згідно частини шостої статті 55 ГК України суб'єкти господарювання мають право відкривати свої філії, представництва, інші відокремлені підрозділи без створення юридичної осо-

би [147]. Водночас, частинами першою-другою статті 1 Закону України «Про громадські об'єднання» визначено, що громадські об'єднання утворюються з метою задоволення економічних інтересів та за організаційно-правовою формою утворюються як громадська організація або громадська спілка [318].

Таким чином, на нашу думку, видається необхідним у пункті 15.1 статті 15 ПК України:

– після слів «фізичні особи (резиденти і нерезиденти України)» доповнити словами «особи без громадянства»;

– слова «та їх відокремлені підрозділи» замінити словами «та їх філії, представництва, інші відокремлені підрозділи»;

– після слів «та їх відокремлені підрозділи» доповнити словами «громадські об'єднання».

Оскільки механізм справляння податків і зборів складається з багатьох стадій і являє собою складний процес, актуальним є залучення спеціальних суб'єктів податкових правовідносин, які сприяють сплаті податків і зборів. Так, Г. В. Бех відносить до суб'єктів, що сприяють сплаті податків, зборів і мит, належать: 1) банки і фінансово-кредитні установи; 2) податкові агенти; 3) збирачі податків, зборів і мит [88, с. 67]. Р. А. Сидорук відносить до осіб, що сприяють сплаті податків і зборів, податкових агентів, банки та інших суб'єктів, пов'язаних зі сплатою податків [319, с. 152]. Банківські установи відіграють особливу роль в якості учасника податкових правовідносин, оскільки податкове законодавство покладає на них обов'язки профілактики податкових правопорушень. Наприклад, без надання платіжних доручень до банківської установи на перерахування податку на доходи фізичних осіб та військового збору, єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, нарахованих у зв'язку з виплатою заробітної плати найманим працівника, роботодавець не може провести розрахунки з найманими працівниками по заробітній платі.

Ю. А. Коваль вважає недоречними будь-які сумніви щодо того, чи є податковий агент суб'єктом податкових правовідносин. Відповідь однозначна – є [320, с. 29]. Водночас, Г. М. Стрішко розмежовує податкового агента та представника платника

податків, а саме: податковий представник діє на підставі угоди, рішення компетентного органу або загального закону, то в основі діяльності податкового агента лежить норма податкового закону, що делегує йому особливі повноваження. На податкового агента покладають обов'язки з обчислення утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, і перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків [321, с. 25]. На думку Н. С. Васильєва податковий агент – це особа, яка примусово залучається державою до процесу сплати податків, тобто на нього покладаються додаткові обов'язки та ці обов'язки не є його особистими зі сплати податків [322, с. 9]. І. О. Пасічна вважає, що до неосновних суб'єктів можна зарахувати банки, органи, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, експертів, перекладачів, представників та інших [323, с. 9].

Аналіз норм податкового законодавства надає можливість окреслити суб'єктів, які опосередковано приймають участь у податкових правовідносинах, але при цьому їх дії мають суттєве значення для функціонування системи податкових правовідносин та їх динаміки. Наприклад, згідно пункту 49.4¹ статті 49 ПК України акредитований центр сертифікації ключів податкового органу надає послуги у сфері електронного цифрового підпису платникам податків, які мають намір подавати податкову звітність в електронному вигляді. Електронний цифровий підпис посадової особи платника податків накладається за допомогою його особистого електронного ключа. Безпекою використання такого електронного підпису опікується провайдер, який надає послуги [50]. З урахуванням вимог податкових норм, які регламентують обов'язкове подання податкової звітності по податку на додану вартість середніми та великими платниками податків та інших, вбачається активна роль акредитованого центру сертифікації ключів податкового органу в реалізації податкових правовідносин стосовно податкового декларування. Крім того, платник податків має право надіслати податкову декларацію поштою не пізніше ніж за п'ять днів до закінчення граничного строку подання податкової декларації, якщо подання такої декларації не за-

боронено законом в паперовому вигляді. При цьому оператор поштового зв'язку несе відповідальність у разі втрати або зіпсуття поштового відправлення чи затримки його вручення контролюючому органу.

Таким чином, доцільно зробити висновок, що суб'єктний склад податкових правовідносин може формуватись не лише за рахунок основних, але і спеціальних учасників, ознаки яких доповнюють загальну дефініцію поняття «суб'єкта податкових правовідносин». З метою ефективної правової регламентації та визначеності правового статусу суб'єктів податкових правовідносин необхідно враховувати всі особливості їх компетенції, ступінь визначеності у податкових правовідносинах та здійснити детальний аналіз досліджуваної категорії. Логіка передбачає при проведенні аналізу певного об'єкта дослідження розкладення його на окремі складові частини з метою детального вивчення, пошуку суперечностей та прогалін. З урахуванням вищевикладеного, на нашу думку, класифікація суб'єктів податкових правовідносин є одним із засобів дослідження такого складного та багатоаспектного явища як податкові правовідносини.

Автором дослідження запропоновано наступну класифікацію суб'єктів податкових правовідносин:

1) за ступенем визначеності: безпосередні та опосередковані. Безпосередніми суб'єктами завжди є платники податків та держава в особі контролюючого органу, які приймають реальну участь в реалізації податкових правовідносин. Водночас, опосередкованими учасниками податкових правовідносин є всі інші суб'єкти, які сприяють сплаті податків і зборів, права й обов'язки яких закріплені ПК України. До опосередкованих суб'єктів податкових правовідносин належать: Верховна Рада України, що встановлює на території України загальнодержавні податки та збори, та органи місцевого самоврядування, що встановлюють місцеві податки і збори та розмір ставок їх справляння; органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування, які надають податкову інформацію; банки та інші фінансові установи; податкові агенти; органи, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів; акре-

дитовані центри сертифікації електронних ключів; оператори поштового зв'язку; представники; фахівці, експерти, перекладачі, оцінювачі;

2) за ознаками: основні та спеціальні. Основними суб'єктами податкових правовідносин завжди є реальні, безпосередні учасники таких правовідносин, а саме: платники податків та їх представники (резиденти та нерезиденти; фізичні особи, юридичні особи та їх відокремлені підрозділи, фізичні особи-підприємці, самозайняті особи) та держава в особі органу податкової служби, який представляє його посадова, службова особа. Водночас, до спеціальних суб'єктів податкових правовідносин належить держава в особі органу законодавчої влади (Верховна Рада України), що встановлює податки і збори, порядок їх адміністрування; органи місцевого самоврядування (сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, Верховна Рада АРК), які в межах повноважень, визначених Податковим кодексом України, самостійно вирішують питання щодо встановлення на своїй території місцевих податків і зборів та обрання розміру ставок їх справляння; інші суб'єкти господарювання та фізичні особи, що сприяють сплаті податків і зборів.

3) за характером обов'язку: активні та пасивні. До активних суб'єктів належать учасники податкових правовідносин, поведінка яких регламентується нормами податкового права, і які шляхом реалізації суб'єктивних прав та податкових обов'язків забезпечують фактичне надходження коштів у вигляді податків і зборів до бюджетів усіх рівнів. До пасивних суб'єктів належать учасники податкових правовідносин, які наділені податковою компетенцією та за настанням певних обставин можуть сприяти наповненню публічних грошових фондів;

4) за способом організації: колективні та індивідуальні. До колективних суб'єктів належать: органи державної влади, органи місцевого самоврядування, Державна фіскальна служба України, юридичні особи (платники податків) та їх відокрем-

лені підрозділи. Індивідуальними суб'єктами податкових правовідносин є фізичні особи (платники податків), фізичні особи-підприємці (платники податків), самозайняті особи (платники податків), представники платників податків, податкові агенти, оператори поштового зв'язку; представники; фахівці; експерти; перекладачі; оцінювачі;

5) за наявністю владних повноважень: владні, функціонально підлеглі та інші. До суб'єктів наділених владними повноваженнями належать держава, державні органи загальної та спеціальної компетенції та органи місцевого самоврядування. До функціонально підлеглих суб'єктів належать платники податків: фізичні особи, у тому числі іноземні особи та особи без громадянства; фізичні особи-підприємці; самозайняті особи; юридичні особи (резиденти та нерезиденти) та їх відокремлені підрозділи. До інших суб'єктів податкових правовідносин належать учасники таких правовідносин, які сприяють сплаті податків і зборів [324, с. 71].

Аналіз науково-теоретичних підходів щодо визначення категорії суб'єктів податкових правовідносин та підстав їх класифікації, дозволив зробити висновок про відсутність чіткої позиції щодо дефініції поняття правового статусу суб'єкта податкових правовідносин та поділу їх на види. Таким чином, ми пропонуємо дефініцію поняття «правового статусу суб'єкта податкових правовідносин», під яким розуміємо визначене нормами становище суб'єкта податкових правовідносин як суб'єкта податкового права, яке характеризує межі та прояви його правосуб'єктності у сфері оподаткування, що виявляється у здатності суб'єкта податкових правовідносин бути носієм прав та обов'язків, здійснювати їх у сфері оподаткування, а також нести відповідальність за власні дії чи бездіяльність у цій сфері.

Водночас, проведене нами дослідження дає підстави стверджувати, що учасників податкових правовідносин, яким властива податкова правосуб'єктність, можна умовно поділити на: *основних* або *безпосередніх* (владних та зобов'язаних) та *особливих* або *опосередкованих*. Завдяки їх взаємодії досягається ба-

ланс приватних та публічних інтересів, формуючи своєчасно та в повному обсязі бюджети всіх рівнів.

Шляхом визначення ознак суб'єктів фінансового права можна виділити характерні ознаки суб'єктів податкового права: 1) характеризуються як особи; 2) наділені правосуб'єктністю; 3) яким притаманна відособленість, необхідною складовою якої є індивідуалізація; 4) правовий інтерес.

3.4 Особливості правового статусу суб'єктів податкових правовідносин

Взаємозв'язок суб'єктів податкових правовідносин виявляється в їх взаємних правах та обов'язках. Як справедливо зазначає І. Є. Криницький головний вектор спрямованості суб'єктивних прав та юридичних обов'язків, як парних правових категорій, – це взаємна робота задля побудови стрункої системи, яка б поєднувала податково-процесуальну правоздатність і дієздатність [325, с. 23]. Податкові правові норми кореспондують вид і міру поведінки учасників правовідносин у сфері оподаткування. Якщо для однієї сторони встановлено належну поведінку, то для іншої – можливу. Так, наприклад, якщо платник податків зобов'язаний подати до контролюючого органу податкову декларацію, то владна сторона повинна її прийняти та провести камеральну перевірку. Водночас, якщо податковим органом винесено податкове повідомлення-рішення на сплату податку та штрафних санкцій, платник податків зобов'язаний сплатити належну суму грошових зобов'язань своєчасно та в повному обсязі.

Зміст податкових правовідносин розкривається через два аспекти: юридичний та фактичний. Юридичний зміст правовідносин полягає в зафіксованих у нормах права реальних можливостях суб'єктів (учасників) правовідносин щодо здійснення ними суб'єктивних прав і виконання юридичних обов'язків. Фактичний зміст – це безпосередні дії суб'єктів правових відносин із реалізації своїх суб'єктивних прав та виконання юридичних обов'язків [109, с. 44]. Суб'єктивне юридичне право – приналежна суб'єкту міра дозволеної поведінки, забезпечувана держа-

вою [326, с. 190]. Ознаками суб'єктивного права є: 1) суб'єктивне право – критерій можливої поведінки особи; 2) його зміст встановлюється нормами права й юридичними фактами; 3) здійснення суб'єктивного права забезпечене обов'язком іншої сторони. В одних випадках обов'язок полягає в тому, щоб утриматися від дій, які порушують суб'єктивне право іншої сторони, в інших – дане право забезпечується виконанням обов'язку, тобто активними діями зобов'язаної особи; 4) суб'єктивне право надається особі для задоволення її інтересів, і при відсутності останнього стимул для здійснення суб'єктивного права губиться; 5) суб'єктивне право – це складне юридичне явище, що має власний зміст, який складається із юридичних можливостей: а) можливість самого носія суб'єктивного права діяти певним чином; б) можливість користування певним соціальним благом; в) можливість вимагати належної поведінки від зобов'язаного суб'єкта; г) право домагання, яке полягає у можливості звернутися до компетентних суб'єктів для охорони чи захисту суб'єктивного права і примусового забезпечення юридичного обов'язку [327, 379-380].

Юридичний обов'язок особи – це закріплена в юридичних нормах необхідність її певної поведінки, спрямованої на здійснення відповідного соціального обов'язку [328, 84].

Структура юридичного обов'язку включає: зобов'язання дією, тобто здійснювати певні дії; зобов'язання необхідною поведінкою, тобто не перешкоджати контрагенту користуватись тим благом, по відношенню до якого він наділений правом; зобов'язання виконанням, тобто реагувати на законні вимоги правомочної сторони; зобов'язання претерпінням (позбавленням), тобто нести юридичну відповідальність у разі відмови від виконання юридичних обов'язків або несумлінного їх виконання, в тому числі, і необхідність держави-порушниці конвенційних зобов'язань понести встановлену відповідальність [329].

Так, І. О. Пасічна вказує, що юридичний зміст податкових правовідносин становить сукупність суб'єктивних податкових прав та обов'язків, що забезпечують можливість трансформації моделі податкових правовідносин за наявності визначених зако-

нодавством обставин (юридичних фактів) у реальну поведінку суб'єктів цих відносин. Юридичний зміст податкових правовідносин – це нормативна модель відносин, натомість фактичний зміст є реальним втіленням цієї моделі [323, с. 14]. На думку О. А. Куцого суб'єктивні права фізичних осіб у податкових правовідносинах відображаються у загальному правовому статусі людини і громадянина. Під час реалізації своїх прав і свобод кожна людина повинна зазнавати тільки тих обмежень, які встановлені законом винятково з метою забезпечення необхідного визнання вимог моралі, громадського порядку та загального добробуту в демократичному суспільстві [300, с. 7]. В. І. Теремецький визначає зміст податкових правовідносин як систему суб'єктивних прав та юридичних обов'язків учасників податкових правовідносин, що виникають на підставі юридичних фактів та регулюються нормами податкового законодавства [330, с. 22].

Нам варто погодитися з вищенаведеними твердженнями науковців-правників, адже права та обов'язки суб'єктів податкових правовідносин виникають з нормативно-правового акту і не лише задовольняють фінансові інтереси держави, але й не можуть тлумачитись контролюючим органом розширено і в довільному порядку, адже податковими нормами встановлено відповідні їх межі. Водночас, іноді джерелом їх виникнення може бути індивідуальний акт податкового органу. Наприклад, рішення про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу платника податків відповідно до якого укладається договір між платником податків та контролюючим органом.

При визначенні податкових прав та обов'язків зобов'язаних суб'єктів у ПК України зроблено акцент саме на обов'язках платників податків (стаття 16) і лише потім – на їхніх правах (стаття 17). Крім того, платникам податків притаманна більша кількість обов'язків, ніж контролюючому органу. І хоча на думку М. П. Кучерявенка платник податків реалізує перш за все обов'язок, який в подальшому визначає особливості його прав [331, с. 80], на нашу думку важко погодитися з домінуванням публічного інтересу над приватним. Платник податків в бі-

льшості випадків при реалізації податкових правових норм не стимулюється державою для добровільної сплати податків і зборів, а залякується невідворотністю юридичної відповідальності за правопорушення в податковій сфері.

В літературі міститься наступне групування прав платників податків: 1) з податкового обліку (представляти свої інтереси безпосередньо (або через представника) у податкових органах); бути присутнім при проведенні податкових перевірок); 2) щодо сплати податків (використовувати податкові пільги; одержувати відстрочку, розстрочку, податковий кредит); 3) з податкової звітності (одержувати в податкових органах необхідну інформацію; обирати метод ведення податкового обліку; представляти податковим органам пояснення, обґрунтовані відмови; оскаржувати рішення фіскальних органів; не розголошувати податкову таємницю тощо) [51, с. 88].

Позитивною, на нашу думку, виглядає можливість платника податків захищати свої порушені права та законні інтереси шляхом оскарження рішень, дій та бездіяльності посадових осіб контролюючого органу в адміністративному та судовому порядку. За справедливим твердженням О. М. Федорчук захист суб'єктивних прав юридичних та фізичних осіб – платників податків повинен розглядатися нашим законодавством і юридичною наукою як найважливіша гарантія їх реального здійснення. Будь-яка свобода, будь-яке проголошене право можуть вважатися з юридичної точки зору гарантованими і фактично реалізованими, лише якщо в поточному законодавстві закріплені правові засоби їх реалізації і якщо їх порушення дає особі право на судовий позов чи на інші передбачені законом шляхи відновлення порушеного права [332, с. 67].

Статтями 55, 92 Конституції України гарантовано право на захист інтересів та прав платників податків [100]. Основні засади податкового законодавства передбачають презумпцію рішень платника податків, тобто якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та

обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, то рішення має прийматися на користь платника податку [50].

Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами» передбачена процедура адміністративного оскарження як досудовий порядок вирішення податкового спору. Скарга подається у письмовій формі до контролюючого органу вищого рівня протягом десяти календарних днів, що настають за днем отримання платником податків рішення контролюючого органу, що оскаржується. У разі якщо контролюючий орган приймає рішення про повне або часткове незадоволення скарги платника податків, такий платник податків має право звернутися протягом десяти календарних днів, що настають за днем отримання рішення про результати розгляду скарги, зі скаргою до контролюючого органу вищого рівня [333].

На період адміністративного та судового оскарження (крім оскарження у Вищому адміністративному суді України) сума податків і зборів, яка оскаржується, не являється податковим боргом, штрафні санкції та пеня не нараховуються.

Водночас, на нашу думку, ряд положень глави 9 ПК України «Погашення податкового боргу платників податків» містить неповне викладення податкових норм, що може призвести до порушення прав платників податків під час процедури примусового погашення податкового боргу [50].

Так, положення абзацу першого пункту 87.9 статті 87 ПК України регламентує зарахування коштів, які сплачує платник податків, що має податковий борг, контролюючим органом саме в рахунок погашення податкового боргу згідно з черговістю його виникнення незалежно від напряму сплати, визначеного платником податків. А абзац другий пункту 87.9 статті 87 ПК України прямо забороняє спрямування коштів платником податків на погашення грошового зобов'язання перед погашенням податкового боргу. На практиці ці положення реалізуються таким чи-

ном: платник податків, який має податковий борг, не може самостійно прийняти рішення про першочерговість оплати чи поточного грошового зобов'язання по окремому податку та збору, чи податкового боргу по цьому податку та збору. Якщо платник податків фінансово не є спроможним погасити всю грошову суму по податку та збору одразу (податковий борг та поточні грошові зобов'язання), на несплачену суму поточного грошового зобов'язання знову нараховуються штрафні санкції та пеня. Таким чином, податковий борг платника податків зростає і в цілому призводить до накопичення загального податкового боргу по Україні. Але, на нашу думку, ці положення ПК України суперечать не лише здоровому глузду, але й соціальній справедливості як основному принципу оподаткування. Таким чином, пропонуємо закріпити в пункті 87.9 статті 87 ПК України право платника податків на вільний вибір напрямку спрямування грошових коштів в рахунок оплати податків і зборів, а саме: в рахунок грошового зобов'язання або погашення податкового боргу. Задля цього в абзаці першому пункту 87.9 статті 87 ПК України слово «незалежно» замінити словом «залежно»; абзац другий виключити.

Статтею 92 ПК України регламентовано порядок узгодження операцій із заставленим майном. Пункт 92.2 дозволяє замінити майно платників податків, що перебуває у податковій заставі, у разі його відчуження або оренди (лізингу), на майно зменшеної вартості за згодою контролюючого органу [50]. При цьому робиться застереження, що заміна майна допускається за умови часткового погашення податкового боргу. Гра слів, яку ми можемо спостерігати в цих податкових нормах, може призвести до зловживань з боку посадових осіб контролюючого органу, адже навіть при погашенні податкового боргу в 1 гривню платника податків можуть незаконно спонукати замінити майно, що перебувало у податковій заставі, на майно зменшеної вартості. З урахуванням вищевикладеного, на нашу думку, з метою уникнення корупційних ризиків при виконанні посадовими особами контролюючого органу своїх обов'язків та захисту прав платників податків щодо погашення податкового боргу, пропо-

нуємо у пункті 92.2 статті 92 ПК України слова «за умови» замінити словами «на суму».

Пунктом 95.6 статті 95 ПК України регламентовано, що при здійсненні контролюючим органом заходів стосовно погашення податкового боргу платника податків шляхом продажу майна, що перебуває у податковій заставі, при виникненні надлишку грошової суми від продажу такого майна, різниця перераховується на рахунки платника податків або його правонаступників. При цьому законодавцем не визначено терміни зарахування грошових коштів на рахунок платника податків або його правонаступників, що може призвести до порушення строків набуття права власності платника податків або його правонаступників на грошові кошти отримані від продажу майна. З урахуванням вищенаведеного, пропонуємо пункт 95.6 статті 95 ПК України після слів « правонаступників» доповнити словами «не пізніше наступного банківського дня після проведення продажу майна, що перебувало у податковій заставі».

Статтею 10 Конвенції Ради Європи про доступ до офіційних документів встановлено, що органам державної влади належить із власної ініціативи і в тих випадках, коли це виправдано, вживати всіх необхідних заходів щодо опублікування офіційних документів, які перебувають в їхньому розпорядженні, в інтересах підвищення прозорості та ефективності органів державного управління та сприяння інформованому залученню громадськості у справи, які становлять суспільний інтерес [334]. Водночас, частиною першою статті 3 Закону України «Про засади внутрішньої і зовнішньої політики» регламентовано посилення відкритості та прозорості підготовки і прийняття державних рішень [335].

Пункт 100.10 статті 100 ПК України зобов'язує податковий орган щороку оприлюднювати рішення щодо розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу окремих платників податків [50]. Водночас, податкові норми не визначають період та місце, де таке оприлюднення повинно відбутися, що може призвести до порушення прав платників податків у зв'язку з можливими зловживаннями з боку фіскальних орга-

нів щодо незаконного скасування або внесення змін до договору про розстрочення чи відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу.

Крім того, частинами першими статей 60, 80 БК України передбачено, що квартальні звіти про виконання Державного бюджету України та місцевих бюджетів подаються Казначейством України відповідним органам не пізніше 35 днів після закінчення звітного кварталу [89].

Оскільки податки та збори формують левову частку надходжень бюджетів усіх рівнів, на нашу думку, доцільно в пункті 100.10 статті 100 ПК України: після слів «щороку» доповнити словами «до 1 лютого року, наступного за звітним»; після слів «митну політику» доповнити словами «на своєму офіційному веб-сайті».

Окремо слід акцентувати увагу на правах платників податків отримати від контролюючого органу податкову консультацію у вигляді інформаційного повідомлення, що містить інформацію про явища правової дійсності, адже податкові правові відносини можуть носити й організаційний характер. Життєвий цикл інформації передбачає процес її створення, коли певні відомості набувають нової форми, при цьому змістовна складова такої форми відомостей суттєво змінюється. Процес передачі відомостей від першоджерела до споживача являє собою поширення інформації. Інформація передається у вигляді послідовних сигналів, що становлять інформаційне повідомлення. Такий сигнал спонукає суб'єкта до певних дій, тобто інформаційної діяльності. Використання інформації в інформаційно-правових відносинах у сфері оподаткування являє собою корисно значущі дії з метою задоволення професійних інформаційних потреб платників податків і держави. Інформаційний обмін як форма взаємозв'язку учасників податкових правових відносин забезпечує функціонування демократичних механізмів і надає можливість своєчасно наповнювати публічні грошові фонди, адже як слушно підкреслюють В. В. Бесчервних та С. Д. Ципкін, організаційні податкові правові відносини також кінцевою метою мають рух коштів [336, с. 48].

Ключовим моментом успішного входження України до політичного, економічного та правового європейського простору є досягнення узгодженості податкового законодавства з податковими правовими нормами країн Європейського Союзу. Етапи гармонізації вітчизняного законодавства з аналогічним європейським законодавством визначені згідно Закону України від 18.03.2004 № 1629-VI «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» [337]. Вони потребують введення обов'язкових юридичних норм і правил у сфері оподаткування та приведення у відповідність структури податкової системи, порядку адміністрування та стягнення основних видів податків, а не повну їх уніфікацію.

Останні зміни чинного податкового законодавства України внесені з урахуванням норм європейського податкового права. Важливим кроком є законодавче закріплення процедури надання якісних, високопрофесійних податкових консультацій з метою однозначного тлумачення податкових правових норм та запобігання конфліктних ситуацій між платниками податків та податковим органом.

Закони про податкове консультування прийняті у більшості європейських країн. При цьому податковий консультант прирівнюється за аналогією до самозайнятих осіб, таких, наприклад, як адвокат, нотаріус та інші. Наразі в Україні підготовлено проект закону України «Про податкове консультування в Україні» над яким триває доопрацювання.

Не можемо не погодитися з науковими твердженнями М. В. Шостак, що в Україні принцип інформованості громадян знаходить своє відображення у наданні податкових консультацій. За зверненням платника податків контролюючі органи повинні безоплатно надати відповідь на консультації з питань практичного застосування окремих норм податкового законодавства [338, с. 135]. Схожі думки висловлюють О. А. Журавський, О. О. Долгий, О. А. Долгий, адже у практичній діяльності контролюючих органів України податкова консультація спрямовується, перш за все, на: виконання у повному обсязі платника-

ми податків податкового обов'язку; правильність застосування на практиці правових норм, що регулюють податкову діяльність [339, с. 22]. К. П. Проскура виокреслює тематику звернень платників податків, а саме: найчастіше платники податків звертаються за консультаціями з питань податку на доходи фізичних осіб, податку на додану вартість, податку на прибуток, місцевих податків, ресурсних платежів, акцизного податку, застосування фінансових санкцій та з інших питань [340, с. 48]. Цікавою видається твердження Т. В. Красільник, Л. І. Мельник, що податкове консультування передбачає процес передачі знань про зміни у податковій сфері від консультанта до клієнта [341, с. 82].

Податковий кодекс України у пп. 14.1.172 п. 1.172 ст. 172 встановлює, що надання консультацій платнику податків відбувається шляхом надання як індивідуальних податкових консультацій, так і узагальнюючих податкових консультацій [50]. Індивідуальна податкова консультація носить суто індивідуалізоване визначення суб'єктивних прав та обов'язків платника податків у конкретній життєвій ситуації правової дійсності у сфері оподаткування. Згідно внесених змін із запозиченням європейського досвіду з 1 квітня 2017 року, передбачено конкретну форму звернення платників податків до контролюючого органу з метою надання професійного висновку фіскальними органами. При цьому податкова консультація може бути надана як в усній, так і письмовій формах. Термін надання консультацій скорочено до 25 календарних днів з можливістю продовжити розгляд звернення на 10 календарних днів.

Індивідуальна податкова консультація реєструється в єдиному реєстрі індивідуальних податкових консультацій, доступ до якого забезпечується на веб-сайті Державної фіскальної служби України цілодобово та безкоштовно. Так, створюється оновлена модель податкових знань, метою якої є профілактика правопорушень у податковій сфері, а також отримання економічного та соціального ефекту у вигляді наповнення бюджетів усіх рівнів.

Узагальнюючі податкові консультації розробляє та оприлюднює на своєму офіційному порталі Міністерство фінансів

України. При цьому підлягають узагальненню індивідуальні податкові консультації як по окремим питанням, так і при виявленні обставин, що можуть неоднозначно трактувати окремі норми податкового законодавства.

Проривним для ціннісної складової українського права стало розширення прав платників податків стосовно можливості оскарження у судовому порядку не лише результатів документальних перевірок, а й узагальнюючих податкових консультацій та індивідуальних податкових консультацій як правових актів індивідуальної дії. Так, можна стверджувати, що головним, сутнісним оновленої моделі податкових правовідносин стає максимальний захист прав платника податків з метою зниження конфліктних ситуацій у сфері оподаткування. Скасування судовим органом податкової консультації зобов'язує владного учасника податкових правових відносин у 30-денний термін надати та оприлюднити нову податкову консультацію з урахуванням позиції суду.

На нашу думку, загальні права платників податків можна класифікувати наступним чином: 1) права на отримання податкової інформації; 2) права на облік, звітування та сплату податків і зборів; 3) права на податковий контроль та оскарження рішень контролюючого органу; 4) права на електронну взаємодію з владним суб'єктом податкових правовідносин.

Платники податків протиставляють у податкових правовідносинах податковим органам або своє суб'єктивне право, або правоохоронний інтерес, або законодавчо закріплену модель податкових обов'язків. На нашу думку юридичні обов'язки платників податків, викладені у статті 16 ПК України, можна поділити на чотири групи: 1) обов'язки щодо постановки на облік у контролюючих органах; обов'язки щодо обліку, обчислення, звітування та сплати податків і зборів; 3) обов'язки щодо взаємодії з контролюючим органом; 4) обов'язки щодо використання електронного кабінету платника податків.

Згідно пункту 63.2 статті 63 ПК України всі платники податків повинні стати на облік або бути зареєстрованими в контролюючому органі. Постанова на облік платників податків

юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців здійснюється після їх державної реєстрації за принципом єдності реєстраційних процедур. Процедура відкриття господарської діяльності на сьогодні триває 24 години і регулюється Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань». Після державної реєстрації відбувається передача відомостей з Єдиного державного реєстру про проведення реєстраційних дій до державної податкової служби, де новостворений суб'єкт господарювання береться на облік як платник податків та платник єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Порядок обліку платників податків і зборів визначається Податковим кодексом України та з метою практичного застосування роз'яснюється Наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1588 [302].

Отримати витяг з Єдиного державного реєстру з даними про державну реєстрацію та постановку на облік в органах державної податкової служби можливо на наступний робочий день з дня подання державному реєстратору документів на проведення державної реєстрації.

Принциповою особливістю податкового обліку є мета його реалізації – забезпечення оподаткування. Можна виділити три види податкового обліку. По-перше, це переважно бухгалтерський податковий облік, який характеризується формуванням показників податкового обліку за рахунок даних бухгалтерського обліку. Протилежним до цього різновиду обліку виступає абсолютний податковий облік, який припускає окреме існування і самостійне застосування показників податкового обліку, що формуються без участі бухгалтерських засобів операцій і майна. Нарешті вирізняють змішаний податковий облік. При цьому враховуються як показники, що формуються на основі даних бухгалтерського обліку, так і результати застосування певних методів оподаткування. Таким чином, мова йде про співіснування і з'єднання різних по змісту методів – бухгалтерського та податкового [342, с. 101-102].

Погоджуємось з думкою Л. В. Калиновської, яка стверджує, що податковий облік виступає передумовою податкової правосуб'єктності фізичної особи, оскільки фактично особа не може сплатити відповідний податок без постановки її на податковий облік. Особа повинна бути зареєстрована у Державному реєстрі [343, с. 9].

Водночас, стаття 36 ПК України визначає податковий обов'язок платника податків як обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені цим Кодексом, законами з питань митної справи [50].

Є. В. Лакушева виділяє характерні ознаки, що розкривають сутність публічно-правового обов'язку зі сплати податків і зборів: (1) податковий обов'язок, будучи об'єктивно закріпленим на законодавчому рівні, становить собою елемент змісту податкових правовідносин; (2) встановлення податкового обов'язку спрямоване на забезпечення публічних інтересів, носіями яких є держава та територіальні громади; (3) наявність субординації суб'єктів податкових правовідносин за відсутності підпорядкування платника податку податковому органу; (4) справляння податків і зборів здійснюється в межах податкової юрисдикції конкретної держави [344, с. 10].

Поняття «податковий обов'язок» та «податкові зобов'язання» не є тотожними. Податкові зобов'язання згідно ПК України визначаються як 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 [50].

Як вважає Р. Ф. Ханова фактично під податковим зобов'язанням законодавець розуміє суму коштів, яку має сплатити платник податків та зборів, тож конструкція податкового зобов'язання набуває взагалі більш прикладного, розрахункового характеру, тоді як податковий обов'язок є однією з вихідних та фундаментальних конструкцій, на яку спирається все податкове регулювання [345, с. 7]. На думку В. П. Хомутенко, І. С. Луценко, А. В. Хомутенко в результаті фінансово-

господарської діяльності у платників податків і зборів виникають податкові зобов'язання, які платник податків самостійно обчислює за кожним із видів податків. Усі платники податків зобов'язані, відповідно до чинного законодавства, без будь-яких додаткових вимог оплачувати належні суми податків [346, с. 193]. Обчислення здійснюється на підставі первинних бухгалтерських документів, що засвідчують фінансово-господарські операції платника податків, результати яких підлягають оподаткуванню. В окремих випадках, визначених чинним податковим законодавством, суму податкових зобов'язань обчислює контролюючий орган.

За результатами звітного податкового періоду платники податків відповідно до вимог ПК України подають податкові декларації, в яких зазначають показники результатів фінансово-господарської діяльності та самостійно обчислюють суму податкових зобов'язань до сплати. Декларування податкових зобов'язань є джерелом визначеності між державою та платниками податків стосовно конкретної суми грошових коштів, що повинна бути фактично внесена до публічних грошових фондів у визначені податковим законодавством терміни. Саме тому державною податковою службою здійснюється постійний та своєчасний моніторинг задекларованих показників платниками податків у податковій звітності. Крім того, такий аналіз є дієвим механізмом профілактики податкових правопорушень.

Погоджуємося з позицією Д. М. Стародуб, що податкові декларації являють собою ефективний спосіб закріплення податкових правовідносин, що в певному сенсі зумовлює виникнення демократичних відносин між державою та громадянином, є одночасно засвідченням волі платника податків і фіксацією обов'язку держави перед громадянами [347, с. 252]. Крім того, великі та середні платники податків, платники податку на додану вартість, за умови реєстрації електронного цифрового підпису підзвітних осіб, подають податкову звітність в електронному вигляді.

Правові відносини, що виникають у процесі створення, одержання, передавання, зберігання, оброблення тощо елект-

ронних документів регулюються Законом України «Про електронні документи та електронний документообіг» [197], а правові відносини стосовно використання електронного цифрового підпису – Законом України «Про електронний цифровий підпис» [348]. Платники податків мають право самостійно визначити програмний продукт по формуванню та подачі звітності в електронному вигляді. В той же час, включення платника податків до системи електронної звітності здійснюється на підставі договору про електронну звітність, укладеного з органами ДФС України.

Враховуючи те, що кінцевою метою динаміки податкових правовідносин є рух коштів від платника податків до бюджету, у випадках, визначених статтею 58 ПК України, контролюючий орган самостійно розраховує належну до сплати платнику податків суму податкового зобов'язання, та надсилає або вручає йому податкове повідомлення-рішення, що містить підстави такого нарахування, суму грошового зобов'язання, суму зменшеного (збільшеного) бюджетного відшкодування по податку на додану вартість; граничні строки сплати податкового зобов'язання; попередження стосовно недотримання термінів сплати податкового зобов'язання; граничні строки оскарження податкового повідомлення-рішення. З метою вдосконалення правового регулювання податкових правових відносин, пов'язаних з винесенням податкового повідомлення-рішення контролюючим органом, затверджений Наказ Міністерства фінансів України про Порядок надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків [349].

У разі несплати платником податків узгодженої суми податкового зобов'язання в строки визначені законодавством, та за умови перевищення суми податкового боргу у розмірі понад двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, контролюючий орган надсилає (вручає) платнику податків податкову вимогу. Згідно Порядку направлення податкових вимог платникам податків, затвердженого Наказом Міністерства доходів і зборів України, податкові вимоги формуються автоматично на підставі даних інформаційної системи [350].

Очевидно, що при інформаційній взаємодії платників податків та контролюючого органу, робота з інформацією здійснюється професійно. В процесі реалізації податкових правових відносин має місце обіг податкової інформації. В його основі – процеси, пов’язані з етапами життєвого циклу інформації: створення, поширення (передавання), зберігання, використання й знищення (утилізація) інформації.

Процес створення інформації передбачає поєднання певної сукупності відомостей в якусь нову форму при наявності зміни їхнього змісту. Інформаційні бази фіскальних органів зберігають та опрацьовують податкову інформацію з метою її використання при здійсненні контрольної-перевірочної роботи. Так, інформаційно-аналітичні відділи Державної податкової служби України проводять аналіз наявної інформації електронних баз даних (АРМ «Аудит», АРМ «Митниця», АРМ «Касові апарати» тощо) з метою проведення до перевірконого аналізу платника податків. Новітня інформація використовується для прийняття управлінського рішення щодо включення платника податків до плану проведення перевірок, проведення позапланової перевірки тощо.

Процес поширення інформації полягає у передаванні відомостей від її першоджерела до споживача. При цьому під першоджерелом може розумітися як реальний власник інформації, так і її правомірний користувач. Як приклад слугує робота електронного кабінету платника податків – універсального механізму подання звітності в електронному вигляді, листування між платником податків і фіскальним органом, можливості в он-лайн режимі ознайомитись із станом розрахунків з бюджетом тощо.

З метою впорядкування податкових правовідносин у сфері справляння податку на додану вартість запроваджена система електронного адміністрування, що регулюється Постановою Кабінету Міністрів України «Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість» [351]. В той же час, механізм електронного адміністрування реалізації пального передбачений Постановою Кабінету Міністрів України «Деякі питання електронного адміністрування реалізації пального» [352]. Дані системи сприяють виявленню податкових правопорушень на

первинних етапах фінансово-господарських операцій платників податків, проведенню превентивних заходів посадовими особами контролюючого органу.

Стаття 226 ПК України містить положення, які вимагають здійснювати маркування алкогольних та тютюнових виробів, що вироблені або ввезені в Україну, шляхом наклеювання на них марок акцизного податку. Ці марки легалізують даний товар, засвідчують сплату акцизного податку та належать до документів суворої звітності. Податкові правовідносини, що пов'язані зі спеціальними знаками для маркування алкогольних та тютюнових виробів, упорядковуються на підставі Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів» [353]. Механізм здійснення контролю представниками контролюючих органів на акцизних складах, де проводяться платниками податків операції зі спиртом етиловим, горілкою та лікєро-горілочаними виробами, та на податкових постах на території підприємств, регламентується Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку роботи представників контролюючих органів на акцизних складах та податкових постах, що утворюються на території підприємств, де виробляється продукція з використанням спирту етилового та біоетанолу, які отримуються за нульовою ставкою акцизного податку» [354].

Важливим видом дій з приводу реалізації права на інформацію являється зберігання інформації. Можливість користування інформацією як її універсальна властивість спонукає до зберігання інформації. Платники податків, фіскальні органи зберігають інформацію на паперових та магнітних носіях. Процес використання податкової інформації пов'язаний з процесом задоволення інформаційних потреб учасників податкових правовідносин. Так, при проведенні документальних перевірок державними податковими інспекторами здійснюється аналіз судових рішень з метою фіксування в акті перевірки лише тих порушень податкового законодавства, по яким судами прийнято рішення на користь фіскальних органів.

Пошук, збір інформації – необхідні умови реалізації процесу використання інформації. Так, платник податків перед початком проведення фінансово-господарської операції здійснює пошук та збір відомостей щодо свого майбутнього контрагента з відкритих інформаційних джерел. Якщо така робота платником податків не буде проведена, а контрагент видасться фіктивним, фіскальні органи зобов'язані такі фінансово-господарські операції визнати недійсними та нарахувати штрафні санкції та пеню за несплату податків.

Життєвий цикл інформації закінчується втратою її доцільності та знищенням. Так, під час проведення експертизи цінності документів у діловодстві вирізняють чотири групи справ: постійного зберігання; тривалого (понад 10 років) зберігання; тимчасового зберігання (до 10 років включно); ті, що підлягають знищенню у зв'язку із закінченням строків їх зберігання [355].

Розділ перший ПК України містить узагальнений перелік прав та обов'язків платників податків. При цьому потрібно пам'ятати, що законодавець не в змозі врегулювати всі права та обов'язки детально, адже при практичній реалізації правовідносин у сфері оподаткування вони доволі різноманітні. Кожен платник податків при оподаткуванні фінансово-господарських операцій є платником декількох видів податків чи зборів. Відповідно кожне конкретне податкове правовідношення наділяє своїх суб'єктів спеціальними правами та обов'язками, пов'язаними зі сплатою окремого податку чи збору, що передбачено податковими нормами інших розділів кодифікованого документу. Аналіз норм чинного податкового законодавства, на нашу думку, надав можливість виокреслити спеціальні податкові права та обов'язки платників податків.

Таким чином, видається необхідним у Податковому кодексі України:

1) пункт 17.2 ст. 17 після слова «інші» доповнити словом «спеціальні»;

2) статтю 16 доповнити новим пунктом 16.2 наступного змісту: «Платник податку має також інші спеціальні обов'язки, передбачені законом».

Водночас, юридичні права контролюючого органу визначені в статті 20 ПК України, реалізація яких дозволяє державі безперешкодно виконувати свої функції. Юридичні права контролюючого органу, на нашу думку, можна класифікувати наступним чином: 1) права на податкову інформаційну взаємодію з платниками податків, державними органами, органами місцевого самоврядування, підприємствами, установами та організаціями всіх форм власності та їх посадовими особами, самозайнятими особами; 2) права на здійснення адміністрування податків і зборів; 3) права на здійснення податкового контролю; 4) права на забезпечення виконання податкового обов'язку платників податків.

Крім того, обов'язки і відповідальність посадових та службових осіб контролюючих органів викладені у статті 21 ПК України. Запропонована наступна їх класифікація: 1) дотримання норм та законів України; 2) професійна етика та компетенція; 3) податкова інформаційна взаємодія з платниками податків; 4) юридична відповідальність посадових осіб контролюючого органу.

Як зазначає О. О. Бандурка, усю сукупність обов'язків податкової служби можна звести до двох основних груп – загальної і спеціальної. У межах першої групи необхідно визначити ті з них, які стосуються будь-якого підрозділу державної податкової служби, будь-якої її посадової або службової особи, незалежно від покладених на них функцій. Що стосується групи спеціальних обов'язків державної податкової служби, то їх необхідно розглядати у ракурсі тих завдань, які на неї покладаються [356, с. 16]. Нам варто погодитися з науковцем, адже для реалізації завдань податкової служби кожен її підрозділ виконує лише йому притаманні специфічні функції. Наприклад, податкової міліції, що діє у складі податкової служби, пов'язані з виконанням оперативно-розшукової, кримінально-процесуальною та охоронної функції. Крім того, слід акцентувати увагу на додаткових можливостях захисту прав платників податків шляхом відшкодування за рахунок коштів державного бюджету шкоди, завданої платнику податків неправомірними рішеннями, діями чи бездіяльністю посадової особи податкового органу.

Податкові правові норми закріплюють універсальні положення, що застосовуються до всіх суб'єктів податкових правовідносин без винятку. Водночас, коли податкові правовідносини починають реалізовуватись, потрібно враховувати їх суб'єктивно-вольовий характер. При цьому всі особливості оподаткування певної фінансово-господарської операції, її багатоманітний характер, пояснює, чому в окремих фактичних випадках однаково передбачені податковою нормою ситуації відбуваються по-різному. Як приклад можна навести операцію оподаткування заробітної плати найманих працівників платника податків. Роботодавець виступає в ролі податкового агента, тобто особою, на яку ПК України покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків [50]. Основна ставка податку на доходи фізичних осіб становить 18 %. Здавалось би все просто. Але коли податкова правова норма починає реалізовуватись, враховують всі життєві обставини пов'язані з оподаткуванням вищенаведеної операції. Так, якщо у найманого працівника наявні правові підстави щодо користування податковою соціальною пільгою, яка застосовується до нарахованого місячного доходу у вигляді заробітної плати, та він вчасно подав заяву про застосування податкової соціальної пільги та надав відповідні документи, що підтверджують право на пільгу, роботодавець повинен врахувати ці обставини при розрахунку, утриманні та перерахуванні до бюджету податку на доходи фізичних осіб.

Таким чином, зміст податкових правовідносин потрібно розглядати у двох контекстах: 1) зміст абстрактної моделі податкових правовідносин, яка закріплена податковими нормами; 2) зміст фактичних правовідносин, які складаються між їх учасниками в конкретному просторово-часовому вимірі.

Саме взаємодія суб'єктів податкових правовідносин, а не податкові правові норми, породжує необхідність закріплення прав та обов'язків учасників, які мають певне суспільне значення, в таких правових нормах. Змістом податкових правовідносин

слід вважати поведінку їх учасників, а права і обов'язки останніх, які закріплені ПК України, – формою податкових правовідносин. На зміст податкових правовідносин впливають не лише податкові правові норми, але й багато інших об'єктивних та суб'єктивних факторів. Так, А. І. Башинський акцентує увагу, що успішність справляння податків зав'язана на ментальності населення, яка в цьому аспекті втілюється в рівні податкової культури [357, с. 8]. О. Р. Зельдіна попереджає, що різке зниження інвестиційної активності в Україні безпосередньо пов'язане з нестабільністю українського законодавства про оподаткування, відсутністю реальних, а не декларативних норм права про гарантії стабільності у сфері оподаткування з боку держави [358, с. 58]. На думку Є. А. Усенко судові доктрини, впливаючи на предмет доказування при вирішенні спорів в сфері податкових відносин, обумовлюють врахування специфічних обставин, які не відображаються в нормах матеріального права [359, с. 99].

Сільське господарство в Україні є самостійним елементом і складовою економіки країни. Як приклад впливу зовнішніх факторів на зміст податкових правовідносин, наведемо алгоритм оподаткування доходу громадянина України, який має особисту сільськогосподарську техніку та проводить оранку земель інших громадян за відповідну грошову оплату.

Частина друга статті 67 Конституції України регламентує, що усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом [100]. Згідно пункту 179.2 статті 179 ПК України податкова декларація не подається, якщо платник податку отримував доходи: від податкових агентів, які згідно з IV розділом Кодексу не включаються до загального місячного (річного) оподаткованого доходу; нарахованого (виплаченого, наданого) доходу, крім випадків, прямо передбачених IV розділом Кодексу; від операцій продажу (обміну) майна, дарування, при нотаріальному посвідченні договорів, за якими був сплачений податок на доходи фізичних осіб (далі – податок) відповідно до IV розділу Кодексу; у вигляді об'єктів спадщини, які відповідно до цього розділу оподатко-

вуються за нульовою ставкою податку та/або з яких сплачено податок відповідно до п. 174.3 ст. 174 Кодексу [50]. Таким чином, в даному випадку громадянин повинен виконати свій конституційний обов'язок та подати декларацію про майновий стан та доходи за минулий рік до 1 травня поточного року, оскільки він отримав дохід не від податкових агентів.

З метою успішного проведення кампанії декларування доходів громадян, фіскальні органи звертаються до відповідних органів місцевого самоврядування з проханням надати інформацію про громадян, які отримували доходи, що підлягають оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб. Так, від якості, достовірності, своєчасності та повноти надання інформації сільською радою податковим органам залежать результати реалізації прав та обов'язків суб'єктів податкових правовідносин. Після отримання відповідних відомостей, державна фіскальна служба запрошує платника податків заповнити декларацію про майновий стан та доходи; надає безкоштовно бланк декларації та практичну допомогу в її заповненні; розраховує податок на доходи фізичних осіб, що належить до сплати; виносить та вручає платнику податків податкове повідомлення-рішення, де зазначаються сума податку та реквізити для його сплати; здійснює контроль за надходженням коштів до місцевого бюджету. Водночас, громадянин – платник податків сумлінно реалізує свої податкові права та обов'язки. Це ідеальна модель оподаткування такої операції, на прикладі якої ми бачимо вплив зовнішніх факторів на зміст податкових правовідносин, який пов'язаний виключно з компетенцією органу місцевого самоврядування.

На нашу думку, особливість змісту податкових правовідносин полягає в тому, що для досягнення їх мети недостатньо лише виконання обов'язків учасників таких правовідносин. Оскільки зміст податкових правовідносин розкриває структурно-логічний взаємозв'язок між суб'єктами та об'єктами таких правовідносин, метою є переорієнтація сутності податкових правовідносин із фіскальної площини в площину економічного зростання. До найефективніших інструментів трансформації змісту податкових правовідносин в економічно стимулюючий

взаємозв'язок суб'єктів належать внутрішні та зовнішні фактори, такі як: взаємоповага та взаємоконтроль суб'єктів податкових правовідносин; високий рівень податкової культури; удосконалення податкового законодавства; адекватний рівень податкового навантаження на платників податків; надання податкових пільг для суб'єктів податкових правовідносин, які здійснюють фінансово-господарську діяльність в пріоритетних економічних напрямках тощо.

Висновки до розділу 3

Розглядаючи систему податкових правових відносин з'ясовано, що конкретне податкове правовідношення є її складовою, яке, в свою чергу, також має внутрішню побудову. Узагальнено теоретико-правові позиції щодо розуміння податкових правовідносин як системи в Україні, відповідно до якого визначено юридичну природу, зміст та особливі ознаки системи сучасних податкових правовідносин.

Систематизація податкових правовідносин виступає необхідним процесом зведення розрізнених теоретичних знань щодо розуміння видів податкових правовідносин в єдину уніфіковану систему податкових правовідносин, яка є відображенням правових норм і ґрунтується на класифікації правовідносин, аналізі науково-теоретичних поглядів та синтезі істотних властивостей існуючої сучасної податкової системи. Систематизація податкових правовідносин здійснюється шляхом узагальнення теорій, наукових позицій, положень законодавства та правозастосовної практики, у результаті якої розробляється уніфікована концепція системи податкових правовідносин, яка вичерпно відображає закономірності об'єктивних зв'язків між учасниками податкових правовідносин.

Характерними ознаками, які необхідно враховувати при визначенні поняття «система податкових правовідносин» з позицій фінансового права, є такі: 1) належність до фінансових правовідносин; 2) наявність зворотного ефекту – з одного боку, реалізація державної податкової політики, метою якої є регулятивний вплив на податкові відносини та задоволення публічних

інтересів, а з іншого боку, досягнення інтересів платників податків є критерієм ефективності функціонування системи податкових правовідносин; 3) спрямованість на узгодження публічного та приватного інтересу у сфері оподаткування.

Сформульовано авторську дефініцію поняття «система податкових правовідносин» під якою слід розуміти сукупність законодавчо врегульованих взаємопов'язаних елементів, що утворюють уніфіковану організовану побудову закономірних об'єктивних правових зв'язків між учасниками податкових правовідносин, які забезпечують функціонування системи.

Досліджено шляхи розвитку системи податкових правовідносин в Україні за чотирма напрямками: 1) правовий; 2) економічний; 3) регіональний; 4) міжнародний. На підставі аналізу правового забезпечення системи податкових правовідносин дійшли висновків, що на розвиток правового регулювання податкових правовідносин впливають економічна, політична, територіальна та міжнародна сфери суспільного життя.

Дефініція поняття «об'єкт податкових правовідносин» не співпадає із дефініцією поняття «предмет податкових правовідносин», адже саме наявність у платника податків певного блага спонукає до виникнення конкретного податкового правовідношення, тому об'єкт оподаткування потрібно чітко відокремлювати від об'єкта податкових правовідносин. Тому на підставі узагальнення законодавчих положень та наукових позицій, запропоновано під поняттям «об'єкт податкових правовідносин» розуміти матеріальні (грошові кошти у формі податків і зборів) та нематеріальні (результати дій, податкова інформація) блага, з приводу яких виникає правовий зв'язок обмежений публічними інтересами між суб'єктами податкових правовідносин, що реалізують свої права та обов'язки задля забезпечення надходження податків і зборів до державних та місцевих фондів грошових коштів. Проте під поняттям «предмет податкових правовідносин» слід розуміти особливий зміст податкових правовідносин в залежності від сутності правового зв'язку між суб'єктами правовідносин для досягнення ними відповідного результату.

Досліджуючи суб'єктний склад податкових правовідно-

син запропоновано виділити наступні ознаки суб'єктів податкових правових відносин, а саме:

а) основний структурний елемент системи податкових правовідносин – свідомість та воля суб'єктів податкових правовідносин сприяють їх взаємодії, яка відбувається під впливом норм податкового права. Така взаємодія являється рушійною силою трансформації всіх інших структурних елементів для досягнення різноманітних форм потребових благ платників податків;

б) суб'єкти вступають у взаємовідносини з приводу формування публічних грошових фондів та реалізації прав і обов'язків у фіскальній сфері – динамічний процес справляння податків і зборів реалізується через активну практичну діяльність учасників податкових правовідносин, яка врегульована податковими правовими нормами, та спрямований на досягнення можливості виконання державою своїх функцій;

в) індивідуалізованість – суб'єкт податкових правовідносин наділений правом самовизначення в сфері податків і зборів. При цьому зростає його юридична відповідальність за свій податковий вибір, на яку він свідомо погоджується.

г) персоніфікація прав та обов'язків – оскільки податкові правовідносини є публічно-правовими відносинами, необхідність чіткої регламентації податкових прав та обов'язків владного та підпорядкованого суб'єкта, а також інших учасників таких правовідносин, дозволяє ефективно функціонувати системі контролю за правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю внесення у відповідний бюджет податків і зборів, установлених законодавством;

д) нерівність суб'єктів податкових правовідносин – платники податків (юридичні та фізичні особи) протиставляються державі в особі контролюючого органу як зобов'язані суб'єкти. Виникнення податкового обов'язку платників податків пов'язане з можливістю брати їм участь у цивільному обороті, у зв'язку з наявністю відокремленого майна;

е) конфлікт інтересів суб'єктів податкових правовідносин – реальна поведінка учасників податкових правовідносин обумов-

лена розходженням певних інтересів, що призводить до необхідності оптимізації чинного податкового законодавства з метою ефективної реалізації права платників на захист порушених прав та законних інтересів.

Виділяємо наступні характеристики правового статусу суб'єкта податкових правовідносин як суб'єкта податкового права: 1) загальні та специфічні права й обов'язки; 2) принципи діяльності суб'єкта; 3) законний інтерес; 4) гарантії діяльності суб'єкта – правотворчі, правозастосовні, правороз'яснювальні та правореалізаційні; 5) юридична відповідальність.

Запропоновано внести зміни до Розділу I ПК України «Загальні положення» та доповнити новою статтею «Учасники податкових правовідносин» такого змісту: «Учасниками податкових правовідносин є платники податків; центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування єдиної державної податкової та митної політики; інші суб'єкти, які сприяють сплаті податків і зборів, права й обов'язки яких визначені Податковим кодексом України».

На підставі аналізу наукових позицій та положень ПК України, удосконалено класифікацію суб'єктів податкових правовідносин за різними підставами, а саме: 1) за ступенем визначеності: безпосередні та опосередковані; 2) за характерними ознаками: основні та спеціальні; 3) за характером обов'язку: активні та пасивні; 4) за способом організації: колективні та індивідуальні; 5) за наявністю владних повноважень: владні, функціонально-підлеглі та виконавці.

Запропоновано в ПК України конкретизувати положення щодо наявності загальних та спеціальних прав та обов'язків платників податків.

Права та обов'язки платників податків класифіковано на загальні та спеціальні. Представлено наступну класифікацію загальних прав платників податків: 1) права на отримання податкової інформації; 2) права на облік, звітування та сплату податків і зборів; 3) права на податковий контроль та оскарження рішень контролюючого органу; 4) права на електронну взаємодію з владним суб'єктом податкових правовідносин.

Юридичні обов'язки платників податків згруповано наступним чином: 1) обов'язки щодо постановки на облік у контролюючих органах; обов'язки щодо обліку, обчислення, звітування та сплати податків і зборів; 3) обов'язки щодо взаємодії з контролюючим органом; 4) обов'язки щодо використання електронного кабінету платника податків.

Враховуючи те, що кожне конкретне податкове правовідношення наділяє своїх суб'єктів спеціальними правами та обов'язками, виокремлено спеціальні права та обов'язки платників податків, які представлені в додатку 2 даного дослідження.

З метою підвищення права платників податків на захист надано пропозиції щодо удосконалення положень глави 9 ПК України «Погашення податкового боргу платників податків», а саме, щодо: права платників податків на вільний вибір напрямку спрямування грошових коштів в рахунок грошового зобов'язання або погашення податкового боргу; процедури погашення податкового боргу під час проведення операцій із майном, яке перебуває у податковій заставі; термінів зарахування грошових коштів на рахунок платника податків або його правонаступників при виникненні надлишку грошової суми від продажу майна, що перебувало в податковій заставі, в рахунок погашення податкового боргу платника податків; удосконалення положення, яке регламентує порядок оприлюднення податковим органом рішень щодо розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу платників податків.

Юридичні права контролюючого органу запропоновано класифікувати на: 1) права на податкову інформаційну взаємодію з платниками податків, державними органами, органами місцевого самоврядування, підприємствами, установами та організаціями всіх форм власності та їх посадовими особами, самозайнятими особами; 2) права на здійснення адміністрування податків і зборів; 3) права на здійснення податкового контролю; 4) права на забезпечення виконання податкового обов'язку платників податків. Крім того, обов'язки і відповідальність посадових та службових осіб контролюючих органів згруповано на-

ступним чином: 1) дотримання норм та законів України; 2) професійна етика та компетенція; 3) податкова інформаційна взаємодія з платниками податків; 4) юридична відповідальність посадових осіб контролюючого органу.

Узагальнюючи всі передбачені податковим законодавством права та обов'язки, умовно права суб'єктів податкових правовідносин можна поділити на: 1) інформаційні; 2) зі сплати податків, податкового обліку та звітності; 3) які виникають у процесі проведення перевірок контролюючими органами; 4) захисні; 5) охоронні або захисні. Обов'язки суб'єктів податкових правовідносин умовно можна поділити на обов'язки щодо: 1) сплати податків, які включають в себе обов'язки щодо нарахування, утримання та сплати податків від імені й за рахунок платника податків; 2) податкового обліку, ведення та подання податкової звітності; 3) інформаційні; 4) під час проведення посадовими особами фіскальних органів податкових перевірок. Весь цей перелік не є вичерпним і може підлягати удосконаленню та розширенню.

З метою покращення та удосконалення взаємодії платників податків, податкових агентів та контролюючих органів, вважаємо за необхідне запровадити у податковому законодавстві нові категорії суб'єктів податкових правовідносин, зокрема: 1) податкового омбудсмена; 2) податкового консультанта та 3) податкового експерта, визначення та закріплення в податковому законодавстві України їх правового статусу та повноважень.

Під «податковим омбудсменом» запропоновано розуміти посадову особу, на яку Кабінетом Міністрів України покладатиметься виконання завдань із захисту прав та законних інтересів платників податків, та який сприяє реалізації державної політики, спрямованої на забезпечення економічних інтересів, пріоритетності прав платників податків й посилення міжнародної співпраці України у податковій сфері.

Під «податковим консультантом» запропоновано розуміти фізичну або юридичну особу, яка здійснює діяльність консультування платників податків із питань дотримання вимог

податкового законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску та законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на ДФС України, з метою реалізації податкових правовідносин між платниками податків та державою, з урахуванням основних засад податкового законодавства України.

«Податковим експертом» виступає державна спеціалізована установа, а в інших випадках – експерти, які не є працівниками зазначених установ, та фахівець (експерт) з галузі знань у податковій сфері, які провадять податкові дослідження та експертну діяльність на договірних засадах, з урахуванням принципів законності, незалежності, об'єктивності та повноти дослідження. Експертні висновки дозволяють ДФС України отримати більш кваліфіковані, неупереджені, обґрунтовані висновки з питань правильності та повноти задекларованих податків та зборів; знизити конфліктність у податковій сфері; зменшити кількість скарг платників податків.

Запропоновано втілити у податковому праві інститут податкового радника, який передбачає, що «податковий радник» – це посадова особа Державної фіскальної служби України або її територіальних органів, яка здійснює консультивання з питань забезпечення дотримання вимог податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску, контроль за дотриманням якого покладено на ДФС України, з метою запобігання та протидії правопорушенням у податковій сфері, зміцнення партнерської взаємодії платників податків та ДФС України. Податковий радник здійснює свої обов'язки на постійній основі та є державним службовцем. На посаду податкового радника можуть бути призначені особи, які мають вищу юридичну або економічну освіту, досвід аналітичної та практичної роботи у податковій сфері не менше 3-х років; досвід участі (організації) у навчальних заходах (тренінгах) з різних аспектів дотримання вимог податкового законодавства, підтверджений відповідними сертифікатами; навички комунікацій; вільне володіння українською мовою, комп'ютерною технікою.

Розділ 4

ПРОБЛЕМИ ТА НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН В УКРАЇНІ

4.1 Шляхи вдосконалення правового забезпечення системи податкових правовідносин в Україні

На сучасному етапі розвитку податкових правовідносин завдяки процесам євроінтеграції, пріоритетності прав платників податків, необхідності збалансування інтересів учасників податкових правовідносин та пошуком ефективних механізмів своєчасного формування публічних грошових фондів, виникає потреба виділити позитивні аспекти врегулювання податкових відносин, звернути увагу на недосконалість їх правового забезпечення та розробити пропозиції щодо удосконалення чинного податкового законодавства.

Важливою передумовою своєчасності та повноти формування публічних грошових фондів є однозначне трактування податкових правових норм як платниками податків, так і контролюючими органами. Саме тому, в українській правовій царині податкові норми, що є інструментом регулювання податкових правовідносин, закріплені в нормативно-правових актах, чітко структуровані та ієрархічні. Вважаємо за необхідне дослідити сучасні правові механізми підвищення фіскальної результативності податкової системи та проаналізувати проблеми й перспективи запровадження нових інструментів врегулювання системи правовідносин.

Варто зазначити, що проблемами правового регулювання податкових правових відносин та пошуками шляхів удосконалення положень законодавства займалися такі науковці як: Біле-

цька Г. М., Дайнека В. Ф., Дубинецька П. П., Ільяшенко В. А., Кармаліта М. В., Кондратенко М. Б., Кривенко Д. В., Куц М. О., Мірошник В. В., Полагнюк Ю. В., Політило В. Я., Сибірянська Ю. В., Трофімова Л. В. та інші. Наукові дослідження питань удосконалення податкового законодавства ніколи не залишаються поза увагою практиків, оскільки найбільш динамічні законотворчі процеси спостерігаються саме у податковому праві.

Правове регулювання податкових правових відносин визначається Конституцією України, Податковим кодексом України, Митним кодексом України, чинними міжнародними договорами, що регулюють питання оподаткування і згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, спеціальними законами стосовно регулювання окремих питань у сфері оподаткування. Всі підзаконні нормативно-правові акти повинні їм відповідати та лише деталізувати окремі положення. Так, Постанови Кабінету Міністрів України, положення та Накази Міністерства фінансів України та ДФС України, інструкції та листи виконавчо-розпорядчого характеру доповнюють положення основних нормативно-правових актів та здійснюють за своїми напрямками правове регулювання податкових правовідносин. Ще одним правовим механізмом урегулювання податкових правовідносин виступають судові рішення та висновки, які формують судову практику, та впливають на розвиток податкових правовідносин шляхом роз'яснення та тлумачення окремих положень податкового законодавства.

Дослідивши нормативно-правову базу та судову практику щодо врегулювання та забезпечення функціонування системи податкових правовідносин, запропоновано розділяти правове забезпечення системи податкових правовідносин в Україні на такі групи: 1) конституційно-правове; 2) міжнародно-правове; 3) адміністративно-правове; 4) публічне та приватне договірне регулювання; 5) прецедентне врегулювання податкових правовідносин шляхом використання судових рішень і висновків щодо тлумачення окремих положень податкового законодавства. Базуючись на запропонований розподіл правового забезпечення системи податкових правовідносин, проаналізуємо основні по-

ложення чинного законодавства та судової практики, виявимо недоліки, суперечності та прогалини, а також запропонуємо шляхи удосконалення окремих його положень.

Первинним основоположним та фундаментальним нормативним актом, який визначив та врегулював систему податкових правовідносин є Конституція України, а інші нормативно-правові акти лише деталізували її положення. Вона вперше підняла регулювання питань оподаткування на конституційно-правовий рівень. Причому її норми не лише закріпили обов'язок кожного сплачувати податки і збори як елемент конституційно-правового статусу особи, але й встановили низку правових гарантій, що забезпечують права платника податків та інтереси держави. Конституційні норми про податки в подальшому отримали розвиток у Податковому кодексі України та в рішеннях Конституційного Суду України.

Застосування конституційно-правових засад для побудови раціональної, збалансованої системи податкових правовідносин є суттєвим підґрунтям ефективного функціонування національної податкової системи. Водночас відсутність правових механізмів забезпечення конституційних засад податкових правовідносин, низький рівень національної правової культури негативно впливають на авторитет Основного закону, не дозволяють забезпечити прямої дії ряду конституційних норм.

При дослідженні питань співвідношення податкового та конституційного права опирались на наукові праці Д. В. Вінницького [271], Т. Н. Затулина [29], Ю. О. Крохіна [98], М. П. Кучерявенко [170], Г. В. Петрова [28], С. С. Попова [360], І. Л. Самсіна [194], В. В. Чайки [137], В. А. Яговкіна [144] та інших.

Цілком підтримуємо думку Кучерявенко М. П. та Чайки В. В., що забезпечуючи нормативно-правове регулювання податкових відносин та визначаючи принципи оподаткування та функціонування податкової системи, законодавець повинен насамперед враховувати закріплені Конституцією основи державного устрою України, зокрема правовий, демократичний та соціальний характер держави [361, с. 80; 137, с. 172]. З огляду на

це, вважаємо за доцільне визначити конституційні засади функціонування системи податкових правовідносин в аспекті взаємозв'язку норм податкового законодавства та конституційних норм із метою вдосконалення юридичного механізму забезпечення гарантій приватних та публічних інтересів держави та платників податків закладених у Конституції України положень.

Системна побудова права означає, що всі правові норми перебувають між собою в певній залежності, зв'язку. Наявність цих стійких зв'язків указує на те, що одні норми можуть існувати та діяти, чинити регулятивну дію лише за наявності інших норм, з якими такий зв'язок передбачається [362, с. 112]. Оскільки надання громадянам Конституцією України певного переліку прав передбачає одночасно виконання ними податкового обов'язку з метою покриття державних витрат на задоволення публічних інтересів (згідно ст. 47, держава створює умови для побудови житла, придбання його у власність чи взяття в оренду), на отримання безоплатної медичної допомоги у державних і комунальних закладах ст. 49, на отримання безоплатної середньої та вищої освіти ст. 53), а також супроводження виконання обов'язку зі сплати податків та зборів платниками податків контролюючими органами в установленому законом порядку [100].

Водночас закріплений у Конституції України низкою статей обов'язок держави надавати кожному громадянину систему суспільних благ і послуг, що повинна забезпечити «вигідні умови життя» та «вільний розвиток особистості», урахуваючи право на працю і відпочинок (ст. ст. 43, 45), соціальний захист (ст. 46), право на житло (ст. 47), охорону здоров'я і безоплатну медичну допомогу (ст. 49), право на безпечне довкілля (ст. 50), право на освіту (ст. 53), за допомогою оподаткування на практиці реалізуються неефективно [100].

Акцентуючи увагу на постійній динамічності положень ПК України та узгодження його з іншими галузями законодавства та усунення наявних прогалин і суперечностей є одним із найбільш актуальних завдань для подальшого розвитку податкового законодавства та всієї системи законодавства загалом. Варто зазначити те, що фактично податкове законодавство є динамічним

через постійну мінливість економічних відносин в Україні, з метою досягнення законодавцем поставлених ним цілей, надання йому можливості змінюватися у відповідь на зміни суспільного життя. Однак, податкове законодавство не встигає відповідати реаліям економічного розвитку, зазвичай призводять не лише до не виконання платниками податків своїх податкових обов'язків, але й до створення умов, які несприятливо позначаються на їх підприємницькій діяльності [363, с. 172].

Як бачимо, податкове законодавство, будучи невід'ємною частиною системи національного законодавства, не може функціонувати абсолютно автономно, а тому повинно розвиватися системно та комплексно. Необхідність у глибокому та всебічному вивченні проблем правового забезпечення податкових правовідносин визначається не лише їх прикладною та теоретичною значущістю, але й тим, що їх розроблення є передумовою вирішення багатьох питань систематизації законодавства, дослідження якої, у свою чергу, потрібне для організації нормотворчої діяльності. Негативно відбивається на правовому регулюванні податкових відносин, пов'язаних із встановленням та справлянням податків і зборів та знижує ефективність податкового законодавства зокрема, відсутність системного підходу до оновлення та зміни положень законодавства.

Конституційне регулювання суспільних відносин є невід'ємною складовою всього процесу правового регулювання й являє собою впорядковану дію Конституції та конституційного законодавства на різні види суспільних відносин за допомогою системи специфічних конституційних засобів, способів і прийомів [364, с. 13]. Зокрема, у п. 3.3 рішення Конституційного Суду України від 16.02.2010 [365, с. 13] наголошується на тому, що конституційний правовий порядок у сфері оподаткування ґрунтується на положеннях ч. 1 ст. 67, п. 1 ч. 2 ст. 92 Конституції України, згідно з якими кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори, що встановлюються виключно законами України, у порядку і розмірах, передбачених ними. Крім того, встановлений Конституцією правопорядок є самостійним чинником, що визначає можливі політико-економічні рішення з податкових пи-

тань, а значить і напрями розвитку податкового законодавства [271, с. 3].

Так, А. В. Бризгалін звертає увагу на те, що деякі норми конституційного права, не втрачаючи свого значення, водночас входять до складу податкового права, і таким чином, підкреслює значення конституційного законодавства для всіх галузей законодавства та права, включаючи податкове право [366].

М. П. Кучерявенко вказує на системність і підпорядкованість норм, що регулюють оподаткування та з огляду на специфіку податкових відносин насамперед можна віднести конституційні норми, які закріплюють як принципівий підхід до урегульованості податкового обов'язку, так і виняткову компетенцію Верховної Ради України в регулюванні податків і зборів (ст. 67 і ст. 92 Конституції України) [361, с. 81–82].

В Україні конституційне закріплення основ оподаткування, на думку Н. Сигарьової, відзначається стислим змістом та обмежується встановленням конституційного обов'язку справляти податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [367]. Проте, Конституція України [100], як основоположне джерело податкового права, містить правові принципи, що визначають нормативне регулювання загальнодержавних та місцевих податків і зборів та є базовими для процесуального податкового законодавства; встановлює правові основи податкової діяльності держави і компетенцію органів державної влади у податковій сфері та визначає зміст правових зв'язків між суб'єктами податкових правовідносин. Так, стаття 67 Конституції України зобов'язує кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, визначених законом [100].

Однак, системний аналіз конституційних положень, що закріплюють концептуальні засади державного устрою, конституційні основи економічних відносин, природу податкових правовідносин, дозволяє виділити цілу низку конституційних засад регулювання податкових відносин в Україні.

З позиції С. С. Попової, конституційно-правові принципи податкової системи – це засновані на пізнанні об'єктивної законності податкової системи держави і закріплені в Консти-

туції керівні начала, що впливають з неї та виступають найвищим ступенем узагальненості і значущості правових вимог в податковій сфері, є визначальними основними напрямками і тенденціями правового регулювання податкової системи, правотворчості і правозастосування, а також це гарантії дотримання і реалізації прав і свобод громадян, основ конституційного устрою [360, с. 86].

Схожий погляд був висловлений С. Г. Пепеляєвим: «у широкому розумінні права платників податків і зборів – це права на реалізацію закріплених у законодавстві основних (конституційних) принципів оподаткування» [368, с. 167]. На базі конституційно-правового забезпечення і конституційних засадах, що розвивають їх, формуються конкретні податкові правовідносини, які фактично відповідають або не відповідають конституційним уявленням. Виходячи з наведеного вище визначення, можна зробити висновок, що конституційно-правове забезпечення податкових правовідносин визначає основні напрями правового регулювання податкової системи та конституційні гарантії дотримання прав та законних інтересів платників податків.

Таким чином, конституційно-правові засади врегулювання податкових правовідносин – це конституційні положення, що закріплюють основні передумови відповідного правового забезпечення, розвитку податкової системи та функціонування податкових правовідносин, до яких належать:

1) положення, які передбачають основи конституційного устрою, які є визначальними для вироблення основних напрямів розвитку системи податкових правовідносин та внесення змін до податкового законодавства;

2) положення, що встановлюють правові засади та принципи побудови податкової системи, взаємодії учасників податкових правовідносин, реалізації прав та обов'язків платників податків та формування податкових правовідносин;

3) положення, що передбачає конституційний обов'язок справляти податки та збори у порядку та в розмірах, встановлених законодавством (ст. 67) [100].

Більш детальні положення щодо регулювання системи податкових правовідносин визначаються ПК України, прийняття якого впорядкувало та систематизувало окремі податкові правові норми, які були розрізнені в великій кількості нормативно-правових актів. Сферою регулювання ПК України є група однорідних суспільних відносин, які визначають надходження коштів від платників до бюджетів у формі податків і зборів [51, с. 34]. Дефініція поняття «податкові правовідносини» у законодавстві практично не зустрічається. Лише у ст. 1 ПК України, де визначено сферу дії цього кодексу, йдеться про відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів [50].

Через нормотворчу діяльність створюється модель податкових правовідносин, яка втілюється у нормативно-правових актах, але особливість правового регулювання податкових правовідносин полягає в тому, що вони виникають, змінюються та припиняються на підставі різноманітних юридичних фактів, що відображають податкову правову дійсність. Такі юридичні факти закріплюються у гіпотезах норм податкового права. Наприклад, відповідно до п. 37.3 ст. 37 ПК України [50], підставами для припинення податкового обов'язку, крім його виконання, є ліквідація або реорганізація юридичної особи; смерть фізичної особи; втрата особою ознак платника податку, скасування податкового обов'язку.

Саме тому, існує значна кількість законів, Наказів, роз'яснювальних листів, що регламентують податкові правові відносини, але провідним нормативно-правовим документом у галузі податкових правовідносин являється ПК України, який закріплює основні засади податкового законодавства України, поняття та види податків і зборів, права та обов'язки платників податків і контролюючого органу, строки сплати податків, податковий обов'язок та інше. Так, П. П. Дубинецька зазначає, що головним швидким результатом податкової реформи було значне зростання надходжень до бюджету у перший рік після впровадження ПК України [369, с. 8]. Таким чином, саме повнота формування бюджетів усіх рівнів стала визначальним чинником доцільності кодифікації податкового законодавства в Україні.

Загальні та спеціальні принципи на яких ґрунтується податкове законодавство України, згідно статті 4 ПК України, визначено: загальність оподаткування; рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; презумпція правомірності рішень платника податку; фіскальна достатність; соціальна справедливість; економічність та нейтральність оподаткування; стабільність; рівномірність та зручність сплати; єдиний підхід до встановлення податків та зборів [50].

Такими статтями як 9, 10 ПК України регламентовано склад загальнодержавних та місцевих податків і зборів [50]. У той же час, правові відносини, що виникають у процесі виконання бюджетів регулюються БК України [89]. Так, безповоротні надходження у вигляді податків і зборів належать до доходів Державного бюджету України, за винятком тих, що закріплені за місцевими бюджетами. Наприклад, згідно частини другої статті 29 БК України загальний фонд Державного бюджету України формується за рахунок 90 відсотків податку на прибуток підприємств; податку на додану вартість; 50 відсотків рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів у частині деревини, заготовленої в порядку рубок головного користування; 50 відсотків рентної плати за спеціальне використання води (крім рентної плати за спеціальне використання води водних об'єктів місцевого значення); акцизного податку та інших доходів [89]. Крім того, перелік джерел надходжень Державного бюджету України та місцевих бюджетів визначається конкретними законами про бюджети на відповідний рік.

Податкові правовідносини у свою чергу виступають як правовий зв'язок, який виникає на підставі норм права та між суб'єктами шляхом реалізації їх прав й обов'язків. Норми податкового права покладають на одного суб'єкта податкового правовідношення юридичні обов'язки (зобов'язаний суб'єкт), інший же (уповноважений суб'єкт) наділяється відповідними юридичними правами. Так, наприклад, згідно пункту 63.2 статті 63 ПК України, всі платники податків повинні стати на облік

або бути зареєстрованими в контролюючому органі. Порядок обліку платників податків і зборів визначається ПК України та з метою практичного застосування роз'яснюється Наказом Міністерства фінансів України від 09 грудня 2011 року № 1588 [302]. Для юридичних осіб і фізичних осіб-підприємців постановка на облік відбувається автоматично після їх державної реєстрації. Реєстрація фізичних осіб здійснюється шляхом включення відомостей про них до Державного реєстру фізичних осіб – платників податків. Облік платників податків в органах ДФС України ведеться за податковими номерами, а саме: для юридичних осіб та відокремлених підрозділів юридичних осіб резидентів та нерезидентів згідно коду Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України; для фізичної особи згідно реєстраційного номеру облікової картки платника податків.

Відповідно до пп. 16.1.3 п. 16.1 ст. 16 ПК України платники податків зобов'язані подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим та митним законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані обчисленням і сплатою податків і зборів. Контролюючі ж органи, що діють від імені держави, мають право під час проведення перевірок вивчати та перевіряти первинні документи, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку, інші реєстри, фінансову, статистичну звітність, пов'язані з обчисленням і сплатою податків і зборів. За результатами звітного податкового періоду платники податків відповідно до вимог ПК України подають податкові декларації, в яких зазначають показники результатів фінансово-господарської діяльності та самостійно обчислюють суму податкових зобов'язань до сплати. При цьому, в електронному вигляді за умови реєстрації електронного цифрового підпису підзвітних осіб, подають податкову звітність великі та середні платники податків, а також платники податку на додану вартість (пп. 20.1.6. п. 20.1 ст. 20 ПК України) [50]. Платники податків мають право самостійно визначити програмний продукт по формуванню та подачі звітності в електронному вигляді. В той же час, включення платника податків до системи елект-

ронної звітності здійснюється на підставі договору про електронну звітність, укладеного з органами ДФС України.

Враховуючи те, що кінцевою метою динаміки податкових правовідносин є рух коштів від платника податків до бюджету, у випадках, визначених статтею 58 ПК України, контролюючий орган самостійно розраховує належну до сплати платнику податків суму податкового зобов'язання, та надсилає або вручає йому податкове повідомлення-рішення, що містить підстави такого нарахування, суму грошового зобов'язання, суму зменшеного (збільшеного) бюджетного відшкодування по податку на додану вартість; граничні строки сплати податкового зобов'язання; попередження стосовно недотримання термінів сплати податкового зобов'язання; граничні строки оскарження податкового повідомлення-рішення. З метою вдосконалення правового регулювання податкових правових відносин, пов'язаних з винесенням податкового повідомлення-рішення контролюючим органом, затверджений Наказ Міністерства фінансів України «Про порядок надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків» від 28 грудня 2015 року № 1204 [349].

У разі несплати платником податків узгодженої суми податкового зобов'язання в строки визначені законодавством, та за умови перевищення суми податкового боргу у розмірі понад двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, контролюючий орган надсилає (вручає) платнику податків податкову вимогу. Згідно Порядку направлення податкових вимог платникам податків, затвердженого Наказом Міністерства доходів і зборів України від 10 жовтня 2013 року № 576, податкові вимоги формуються автоматично на підставі даних інформаційної системи [350].

Висока ефективність динаміки податкових правових відносин пов'язана з процесами пошуку, збору, обробки, зміни, використання, знищення податкової інформації, захистом персональних даних платників податків та інше. Як вважає В. Я. Політило, податкова інформація являє собою відомості та дані, що створені чи отримані суб'єктами інформаційних відносин у

процесі поточної діяльності й необхідні для реалізації покладених на контрольні органи завдань і функцій у порядку, установленому ПК України [370, с. 149]. Податкові правові відносини щодо використання податкової інформації регулюються Законом України «Про інформацію» від 2 жовтня 1992 року № 2657-XII [371], Законом України «Про захист персональних даних» від 10 червня 2010 року № 2297-VI [372], «Про звернення громадян» від 2 жовтня 1996 року № 393/96 – ВР [373], «Про доступ до публічної інформації» від 13 січня 2011 року № 2939-VI [374]. Інформаційні бази фіскальної служби зберігають та опрацьовують податкову інформацію з метою її використання при здійсненні контрольно-перевірочної роботи. Податкова інформація являється підставою для висновків, що зазначаються посадовими особами в актах документальних перевірок. Правові вимоги складання таких документів регламентуються Порядком оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків – юридичними особами та їх відокремленими підрозділами [288].

Статтею 111 ПК України передбачено, що за порушення вимог законів з питань оподаткування та іншого законодавства платники податків можуть бути притягнуті до юридичної відповідальності, а саме: фінансової, адміністративної та кримінальної [50]. Фінансова відповідальність застосовується до платників податків у вигляді штрафних санкцій та пені. На думку Д. В. Кривенко, на законодавчому рівні суб'єктом адміністративної відповідальності визнається лише фізична особа, більш того деякі зарубіжні та вітчизняні вчені вказують на неможливість визначення вини юридичної особи за здійснення адміністративного правопорушення [375, с. 271].

Кодекс України про адміністративні правопорушення від 7 грудня 1984 року № 8073-X передбачає адміністративну відповідальність платників податків за: порушення ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків (стаття 166-1), неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на пере-

рахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів) (стаття 166-2), невиконання законних вимог посадових осіб органів доходів і зборів (стаття 166-3), порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи (стаття 166-4) [303]. Ухилення платниками податків від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) призводить до розвитку негативних наслідків у соціальній сфері та економіці країни. Саме тому, коли в особи присутній умисел щодо невиконання (або виконання не в повному обсязі) податкового обов'язку, застосовується кримінальна відповідальність на підставі статті 212 КК України [222].

Фінансово-господарська діяльність платників податків передбачає безготівкові та готівкові розрахунки зі своїми контрагентами (покупцями). Спеціальні нормативно-правові документи впорядковують такі податкові правові відносини. Так, Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 6 липня 1995 року № 265/95-ВР [221] врегульовує застосування суб'єктами господарювання реєстраторів розрахункових операцій при продажу товарів (наданні послуг) у відповідних сферах, а також операції з приймання готівки для подальшого її переказу. З метою удосконалення проведення платниками податків готівкових розрахунків, Постановою Національного банку України «Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні» від 15 грудня 2004 року № 637 [376] визначено даний порядок.

Правове регулювання економічних відносин платників податків з суб'єктами господарювання зарубіжних країн здійснюється на підставі Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16 квітня 1991 року № 959-ХІІ [377]. В той же час, право ведення платниками податків певних видів господарської діяльності передбачає наявність запису в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань, тобто, отримання на платній основі відповідної ліцензії, що регламентується Законом України «Про ліцен-

зування видів господарської діяльності» від 2 березня 2015 року № 222-VIII [378].

На думку більшості вітчизняних науковців-правників актуальним для України є постійний діалог законодавчої та виконавчої влади з платниками податків, який надавав би можливість вивільнення фінансових ресурсів суб'єктів господарювання шляхом зниження податкового навантаження. Так, Ю. В. Сибірянська, М. Б. Кондратенко зазначають, що для отримання позитивних економічних наслідків вносити кардинальні зміни в законодавство і запроваджувати нові податки не потрібно. Достатньо ввести, нарешті, у дію передбачені ПК України всі види податкових платежів, а також вдосконалити механізм адміністрування існуючих, зокрема диференціювати ставки оподаткування [379, с. 283].

Податок на майно відповідно до вимог статті 265 ПК України складається з транспортного податку; плати за землю; податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Плата за землю включає земельний податок та орендну плату за землю. Податкові правовідносини пов'язані з платою за землю регулюються Земельним кодексом України 25 жовтня 2001 року № 2768-III [380] та Законом України «Про оренду землі» від 6 жовтня 1998 року № 161-XIV [381].

З позиції досліджуваного нами питання, проаналізовано близько 25 нормативно-правових актів, у тому числі Конституція України та Податковий, Митний, Бюджетний, Земельний, Господарський та Цивільний Кодекси України, які є фундаментом правового забезпечення податкових правовідносин та в цілому сфери оподаткування. Однак така правова категорія як «податкові відносини» одна із найбільш використовуваних і таких, що часто зустрічаються у багатьох формах вираження податкового та інших галузей права, то у вище перелічених нормативно-правових актах не згадується визначення поняття «податкових правовідносин», проте безпосередньо регулюють систему податкових правовідносин.

Враховуючи те, що питання оподаткування тісно переплітаються з усіма сферами правової дійсності українського суспі-

льства, цілком логічно, коли правове регулювання податкових правовідносин відображено у великій кількості нормативно-правових актів. У той же час, велика кількість правових джерел ускладнює розуміння окремих податкових правових норм та може сприяти неоднозначному їх трактуванню як платниками податків, так і посадовими особами контролюючого органу.

Модель трансформації системи податкових правовідносин створюється шляхом нормотворчої діяльності держави. У податковій дійсності виникають реальні податкові правовідносини, змістовна наповненість яких залежить від комплексу інноваційних методичних та методологічних підходів до процесу адміністрування податків і зборів контролюючим органом. Як зазначає Д. М. Лук'янець, юридичний зміст – це нормативна модель відносин, а фактичний зміст – це реальне втілення цієї моделі [86, с. 12].

Відповідно до Стратегічного плану розвитку Державної фіскальної служби України на 2015-2018 роки, затвердженого Наказом Державної фіскальної служби України від 12 лютого 2015 року № 80 [382], передбачено забезпечення єдиного підходу до застосування законодавства, зменшення адміністративного навантаження на громадян та бізнес, розроблення і впровадження ефективної моделі надання послуг громадянам та бізнесу, розвиток наявних і впровадження інноваційних електронних сервісів для громадян та бізнесу. Спілкування платників податків з контролюючим органом завдяки дієвості податкового права переходить у рамки конструктивного діалогу, коли кожен суб'єкт господарювання відчуває захищеність з боку держави, гарантованість своїх прав та законних інтересів.

З огляду на інноваційний розвиток національної податкової системи, можна сформулювати деякі аспекти перетворення сфери податкових правовідносин: 1) поступовий перехід від виключно адміністративно-фіскальної до сервісної моделі відносин платників податків і податкових органів; 2) кодифікація податкових знань з їх відповідним внутрішнім розподілом на спеціальні режими; 3) застосування державою відповідних податкових режимів та їх використання платниками податків для ви-

бору найоптимальнішого підходу до виконання податкових зобов'язань.

Підсумки реалізації новацій ПК України свідчать про недостатність запропонованих заходів податкового стимулювання та необхідність подальшого підвищення ефективності при застосуванні інструментів податкового регулювання в національній податковій системі [383, с. 270]. Покращенню такої ситуації можуть суттєво посприяти податкові режими, в межах яких виокремляться та систематизуються пільгові режими, що з одного боку спростить їх розуміння всіма платниками, а з іншого – значно спростить механізм застосування та дозволить обирати на основі доступних для розуміння відомостей пересічного платника найбільш оптимальні підходи до виконання податкових зобов'язань. А це повною мірою відповідає змісту перетворень сфери податкових правовідносин з огляду на інформаційне суспільство.

Беззаперечними досягненнями є поєднання податкового і бухгалтерського обліку та уніфікація багатьох податкових законів та підзаконних актів, які сьогодні діють в даній сфері. Однак, незважаючи на кодифікацію податкове законодавство, перебуває ще на стадії розвитку та вдосконалення, оскільки ПК України знаходиться у процесі змін і доповнень, спрямованих на пошук найбільш досконалих підходів до оподаткування та вироблення найоптимальніших моделей взаємодії з платниками, які б, з одного боку, забезпечили необхідний обсяг податкових надходжень, а з іншого – сприяли розвитку підприємництва, стимулюванню інвестицій та одночасно перешкоджали зловживанням з боку платників податків.

Аналізуючи шляхи оптимізації податкових відносин, варто відмітити наступні заходи оптимізації та реформування системи податкових відносин: – створення інфраструктури електронного документообігу як сукупності процесів створення, оброблення, правлення, передавання, одержання, зберігання, використання та знищення електронних документів, які виконуються із застосуванням перевірки цілісності та у разі необхідності з підтвердженням факту одержання таких документів, що дозволило пе-

рейти до дистанційного аудиту; – запровадження електронного сервісу та здійснення електронних перевірок; – створення електронного кабінету платника податків з метою покращення умов платника у електронному сервісі; – надання податкових консультацій на районному рівні усно, а в містах та області в електронному вигляді; – формування бази податкових знань; – створення центрів обслуговування платників податків; – запровадження системи електронного адміністрування платників податку на додану вартість; – утворення механізму переміщення електронних баз до підпорядкування Міністерства фінансів України; – створення механізму прозорого електронного керування поверненням платникам податків податку на додану вартість; – запровадження можливості отримання платником податків в електронному вигляді довідки про відсутність податкової заборгованості; – зближення бухгалтерського та податкового обліку при оподаткуванні прибутку підприємств із метою зниження податкової різниці; – зменшення кількості податкових перевірок платників податків контролюючими органами [384, с. 234].

Сучасний процес переходу до сервісної моделі відносин між платниками податків і податковими органами перебуває на етапі впровадження у практику та офіційно підтримується на державному рівні. Це виявляється у створенні сервісних центрів із обслуговування платників податків, у наданні останнім доступу до різноманітної податкової, зокрема і правової, інформації за допомогою електронних ресурсів, запровадження електронної звітності тощо.

Якість обслуговування платників податків органами ДФС України постійно підвищується завдяки впровадженню електронного документообігу та нових механізмів звітування шляхом подання податкової звітності засобами електронного зв'язку.

Як зазначає Л. О. Матвейчук, електронний формат діяльності в податковій сфері в Україні закріплений на законодавчому рівні в частині формування та подання обов'язкової звітності до державних органів в електронному вигляді, надання адміністративних послуг в електронній формі з використанням мережі Інтернет, електронних інформаційних ресурсів органів держав-

ної податкової служби, автоматизації функцій адміністрування податків і зборів [255, с. 59].

Для можливості подання податкової звітності в електронному вигляді платники податків повинні отримати ключі електронного цифрового підпису та укласти договір про визнання електронних документів з територіальними органами державної фіскальної служби за основним місцем обліку. Ключ електронного цифрового підпису забезпечує конфіденційність показників податкової звітності завдяки надійним криптографічним алгоритмам. Договір укладався відповідно до положень діючого до 2017 року «Порядку підготовки та подання податкової звітності в електронному вигляді», яка надсилається засобами телекомунікаційного зв'язку, затвердженого Наказом ДПА України від 10 квітня 2008 року № 233, зареєстрованим у Міністерстві юстиції 16 квітня 2008 року № 320/15011 [198]. Для покращення сервісного обслуговування платників при поданні податкових документів в електронній формі ДФС України створено електронний сервіс «Реєстрація договорів про визнання електронних документів», який надає можливість керівнику вносити до системи подання документів в електронному вигляді інформацію щодо сертифікатів відповідальних осіб та самостійно визначити термін, на який відповідальній особі надається право підпису податкових документів.

Таким чином, електронний формат взаємодії платників податків і контролюючого органу призвели до появи новітніх електронних форм податкового контролю та профілактичних заходів щодо попередження порушень законодавства у податковій сфері. Так, наприклад, обов'язковою вимогою для всіх країн-членів Європейського союзу є справляння податку на додану вартість. Суттєва роль даного податку полягає у забезпеченні вільного переміщення товарів, робіт, послуг, праці й капіталу. Оскільки ставки податку на додану вартість відрізняються в різних країнах, Єврокомісія запровадила новації щодо справляння даного податку за нульовою ставкою при здійсненні проміжних операцій між країнами-членами. Сам же податок на додану вартість стягується на етапі кінцевого споживання.

Завдяки інноваційним перетворенням в органах ДФС України, для безперервного оперативного контролю формування дохідної частини державного бюджету, запроваджено систему електронного адміністрування ПДВ (далі – СЕА). З 1 липня 2015 року платники податку на додану вартість повинні не лише подавати звітність по податку на додану вартість в електронному вигляді, але й реєструвати податкові накладні в електронній формі у єдиному реєстрі податкових накладних. СЕА ПДВ покликана руйнувати схеми ухилення від оподаткування, у тому числі через створення офшорних компаній – одnodенок або використання розрахунків за допомогою конвертаційних послуг комерційних банків. Таким чином, налагоджена СЕА ПДВ є дієвим кроком гармонізації механізму справляння податку на додану вартість до аналогічного механізму у країнах Європейського союзу, коли сплата відбувається за фактом споживання своєчасно та в повному обсязі.

Більшість країн-членів Європейського союзу запроваджують розширення сфери відповідального застосування суб'єктами підприємництва інноваційних електронних реєстраторів розрахункових операцій із покупцями. Що стосується українського суб'єкта господарювання, то, на сьогодні, він позбавлений такої можливості, адже, згідно Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 6 липня 1995 року № 265/95-ВР, повинен застосовувати лише дозволені ДФС України та зареєстровані у Державному реєстрі моделі касових апаратів, які обладнані спеціальними модемами та подають до контролюючих органів по дротових або бездротових каналах зв'язку електронні копії розрахункових документів і фіскальних звітних чеків [221].

Відповідно до інформації Державної служби статистики України наведеної у статистичному звіті «Показники структурної статистики по суб'єктах господарювання з розподілом за їх розмірами» загальна кількість суб'єктів господарювання в Україні станом на 01.01.2017 року складала 1 805 059 суб'єктів (Таб. 1).

Таблиця 1.

Показник	Великі	Середні	Малі, у т. ч. СГД-фізичні особи	Мікро, у т. ч. СГД-фізичні особи	Разом
Кількість суб'єктів господарювання, що підпадають під дію регулювання, одиниць	399	15254	1789406 (у т. ч. підприємці – 1466468)	1737082	1805059
Питома вага групи у загальній кількості, відсотків	0,02	0,85	99,13 (у т. ч. підприємці – 81,2)	99,13	100

Платники податків – підприємці становлять 81,2 % всіх учасників податкових правовідносин. Водночас, податковий облік такої категорії суб'єктів передбачає певні особливості, що обумовлює наявність значної кількості підзаконних нормативно-правових документів, що регулюють їх взаємовідносини з державою у податковій сфері. Показовим є те, що платники податків-підприємці воліють обирати саме спрощену систему оподаткування, обліку та звітності.

На нашу думку, упровадження альтернативних (спрощених) систем оподаткування пов'язано з пошуком створення сприятливого середовища для окремих категорій платників податків, зниження податкового тиску на економічний сектор, додаткового створення робочих місць в Україні, зниження витрат платників податків щодо складання й подання податкової звітності. Як констатують Л. П. Ткачик та О. Я. Бешко, єдиний податок – це місцевий податок, який сплачують фізичні особи – підприємці та юридичні особи, які перебувають на спрощеній системі оподаткування [385, с. 758].

З 01 січня 2015 року кількість груп платників єдиного податку скоротилася до чотирьох. Нову четверту групу формують платники колишнього фіксованого сільгосподатку. Відповідно до пункту 291.4 статті 291 ПК України перша група має максимальний обсяг доходу у розмірі 300000 грн. і не використовують

найману працю, а друга група – 1500000 грн. і можуть використувати працю максимум 10 найманих працівників. Третя група спрощенців має достатньо високий граничний обсяг доходу, а саме: 5000000 грн. на рік та може використувати найману працю без обмежень кількості працюючих. Ставка єдиного податку для першої групи встановлюється в межах до 10 % розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, а для другої – в межах 20 % мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року. Третя група платники ПДВ сплачують єдиний податок у розмірі 3 % від доходу, неплатники ПДВ – 5 % від доходу. Четверту групу можуть обрати не всі підприємці, а лише ті, що здійснюють діяльність виключно в рамках фермерського господарства та відповідають умовам визначеним пунктом 291.4 статті 291 ПК України. Саме такі новели податкового законодавства зробили єдиний податок ще більш привабливим для суб'єктів господарювання та підсилили стрімкість інформаційно-податкового обміну між державою та платниками податків.

На думку О. П. Полякова, необхідність сплати авансових внесків з єдиного податку без врахування фактичного отримання доходу від підприємницької діяльності є скоріше особливістю спрощеної системи, але аж ніяк не недоліком. Суб'єкт господарювання в добровільному порядку визначається із системою оподаткування і кожен дає відповідь на питання: чи сплачувати мінімальні внески у вигляді єдиного податку без врахування отримання доходу, чи оподатковувати тільки чистий прибуток у разі його наявності [386, с. 85]. Нам варто погодитись з науковцем, адже авансові внески з єдиного податку розраховуються податковим органом на підставі результатів податкового декларування за минулий річний (звітний) податковий період та передбачають можливість їх сплати відповідно до фактично отриманих грошових коштів платником податків.

Однак, на сьогодні, існує низка невирішених проблем реалізації податкових правовідносин платниками податків – спрощенцями. До них, на нашу думку, слід віднести: використання

платників єдиного податку в схемах мінімізації податкових зобов'язань платників податків, які працюють на загальних підставах; неможливість застосування спрощеної системи платникам податків, які на незначну частину перевищують поріг дозволеного доходу; перенесення податкового навантаження на споживачів товарів та послуг, а також інших платників податків, які застосовують загальну систему оподаткування, обліку та звітності тощо.

Особливість ведення податкового обліку даної категорії платників податків передбачає облік доходів у спеціальній книзі. Так, Порядок ведення книги обліку доходів для платників єдиного податку першої, другої та третьої груп, які не є платниками податку на додану вартість, та Порядок ведення книги обліку доходів і витрат для платників єдиного податку третьої групи, які є платниками податку на додану вартість, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 19 червня 2015 року № 579 [387]. Книга для неплатників податку на додану вартість передбачає фіксування доходу від провадження діяльності (вартість проданих товарів, виконаних робіт, наданих послуг; вартість безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг)). Книга для платників податку на додану вартість крім вищенаведених показників містить вимогу фіксування сум кредиторської заборгованості за якою минув строк позовної давності, яка враховують при обчисленні податкових зобов'язань по податку на додану вартість.

Водночас, хоча податкові норми щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності не регламентують декларування витрат підприємницької діяльності, платник податків повинен зберігати первинні документи не менш як 1095 днів із дня подання декларації платника єдиного податку або іншої податкової звітності, для складення якої вони використовуються, адже згідно з пунктом 121.1 статті 121 ПК України їм загрожує штраф в розмірі 510 і 1020 грн. (за повторне порушення протягом календарного року) [50].

Водночас, Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 2015 року № 1307 затверджено форму податкової на-

кладної та Порядок її заповнення [388]. Лист ДФС України від 2 травня 2018 року «Про подання податкової звітності з податку на прибуток підприємств за I квартал 2018 року» [389]. Складання податкової накладної платником податків є наслідком виникнення у нього податкових зобов'язань, адже статтею 187 ПК України регламентовано, що податкові зобов'язання виникають після певної господарської операції або по першій події: відвантаження товарів покупцю або отримання оплати від нього.

Слід зазначити, що порушення заповнень податкових накладних тягне за собою виключення податкової накладної із загальної суми місячного податкового кредиту по податку на додану вартість та донарахування платникам податків (у т. ч. підприємцям) податкових зобов'язань, штрафних санкцій та пені за несвоєчасну сплату податків.

Д. О. Гетманцев зазначає, що подекуди податкова служба застосовує санкції внаслідок податкової перекваліфікації правомірних дій платника податків [390, с. 106]. Нам варто підтримати позицію науковця, адже на сьогодні, наявна судова практика розгляду позовів платників податків предметом яких стало те, що фактична несплата податку на додану вартість контрагентом, не може бути підставою для позбавлення платника податків права на податковий кредит. Так, Верховний суд України у своїй постанові від 8 квітня 2018 року № 810/4559/15 [391] зазначив, що невиконання контрагентом своїх зобов'язань щодо сплати податку до бюджету тягне відповідальність та саме наслідки для цієї особи і зазначені обставини не є підставою для позбавлення платника податку права на відшкодування ПДВ у випадку, коли останній виконав усі передбачені законом умови стосовно отримання такого відшкодування та має необхідні документальні підтвердження розміру свого податкового кредиту.

Крім того, на протязі 2017-2018 років почастишали випадки зупинення контролюючим органом реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, відповідно до критеріїв ризиковості платника податку [392]. До таких критеріїв ризиковості віднесено: платника податку зареєстровано (перереєстровано) на недійсні

(втрачені, загублені) та підроблені документи згідно з інформацією, наявною в органах Державної фіскальної служби; платника податку зареєстровано (перереєстровано) в органах державної реєстрації фізичними особами з подальшою передачею (оформленням) у володіння чи управління неіснуючим, померлим, безвісти зниклим особам згідно з інформацією, наявною в органах Державної фіскальної служби; платника податку зареєстровано (перереєстровано) в органах державної реєстрації фізичними особами, що не мали наміру провадити фінансово-господарську діяльність або реалізовувати повноваження згідно з інформацією, наданою такими фізичними особами; платника податку зареєстровано (перереєстровано) та проваджено фінансово-господарську діяльність без відома та згоди його засновників і призначених у законному порядку керівників згідно з інформацією, наданою такими засновниками та/або керівниками; наявний обвинувальний вирок суду стосовно посадової особи (посадових осіб) платника податку за статтею 205 КК України згідно з інформацією, наявною в органах Державної фіскальної служби тощо [392]. Водночас, [393].

Податковий контроль платників податків передбачає оформлення результатів податкових перевірок з урахуванням відповідних нормативно-правових актів. Порядок оформлення результатів документальних перевірок щодо дотримання податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, платниками податків – фізичними особами, затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 14 березня 2013 року № 395 [394]. Акт або довідка при відсутності податкових правопорушень містить вступну, описову частину та висновки. Опис виявлених порушень здійснюється податковим ревізором-інспектором з посиланням на підпункти, пункти, статті законодавчих актів. При підготовці висновків обов'язково враховуються результати розгляду податкових спорів у судових органах із питань, які стали підставою для фіксування в акті перевірки податкових порушень.

Водночас, результати податкових перевірок платників податків – юридичних осіб оформлюються з урахуванням вимог Порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків – юридичними особами та їх відокремленими підрозділами, затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 20 серпня 2015 року № 727 [288]. В акті (довідці) обов'язково досліджуються всі питання визначені програмою перевірки та додаються інформативні додатки.

Про суму грошового зобов'язання, визначену податковим органом за результатами податкової перевірки, письмово повідомляється платник податків на підставі податкового повідомлення-рішення, передбачено Порядком надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків, який затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 28 грудня 2015 року № 1204 із змінами та доповненнями. Передбачено чотирнадцять форм повідомлень-рішень. Найбільш вживаною являється форма «Ш», яка використовується податковими органами при накладенні штрафних санкцій на платників податків за порушення строків сплати грошових зобов'язань [349].

У разі незгоди платника податків із сумою грошового зобов'язання повідомлення-рішення може бути оскаржено ним в адміністративному або судовому порядку. Процедура оскарження платниками податків податкових повідомлень-рішень або інших рішень контролюючих органів визначена Порядком оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами, який затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 21 жовтня 2015 року № 916 [333]. Так, скарга за встановленою формою подається платником податків до контролюючого органу вищого рівня протягом 10 календарних днів та розглядається податковим органом протягом двадцяти календарних днів, що настають за днем отримання скарги платника податків. За результатами адміністративного оскарження приймається рішення, що надсилається або вручається

під розпис платнику податків. У разі незгоди з цим рішенням платник податків може звернутись до судових органів за захистом своїх порушених прав чи інтересів.

Крім того, при прийнятті платниками податків найманих працівників передбачено повідомлення органів Державної фіскальної служби України до початку їх роботи, передбачено Постановою Кабінету Міністрів України від 17 червня 2015 року № 413 [395].

Таким чином, для удосконалення реалізації податкових правовідносин при застосуванні учасниками спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності необхідно встановити баланс між новими можливостями фінансово-господарської діяльності платників податків та додатковими обмеженнями встановленими податковими нормами. Лібералізація та спрощення загальної системи оподаткування може суттєво знизити рівень податкових правопорушень та зловживань платників податків-спрощенців.

Під час практичної реалізації податкових правовідносин та здійсненні фінансово-господарських операцій у платників податків виникає необхідність отримати письмове підтвердження від контролюючого органу щодо відсутності заборгованості перед бюджетами. Потрібно зазначити, що таку інформацію платник податків може отримати скориставшись податковим сервісом «Електронний кабінет платника податків», але ця інформація не буде засвідчена контролюючим органом у встановленому чинним законодавством порядку.

Наказом Міністерства фінансів України від 03 вересня 2018 року № 733 затверджено Порядок надання довідки про відсутність заборгованості з платежів, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи затверджений [396]. Суттєвим у цьому Наказі являється те, що довідка видається платнику податків безоплатно та у короткі терміни (п'ять робочих днів з дня отримання заяви). Перевірка відсутності/наявності заборгованості у здійснюється за даними інформаційно-телекомунікаційних систем податкового органу. Термін дії довідки становить десять календарних днів з дати її формування.

При наявності податкового боргу платників податків та небажання його добровільно сплатити, у податкового органу виникає необхідність примусового стягнення такого податкового боргу. О. О. Ємельянова зазначає, що виникнення податкового боргу майже завжди свідчить про неналежне виконання платником податкового обов'язку, тобто факт наявності податкового боргу, пов'язується із деліктною поведінкою суб'єктів податкових правовідносин [397, с. 152]. Варто підтримати позицію науковця-правника, адже станом на 01.05.2018 загальна сума податкового боргу по Україні становила 107 736, 9 млн. грн., що на 6 267,3 млн. більше ніж станом на 01.02.2018. При цьому, кількість договорів про розстрочення податкових платежів збільшилась з 3 до 257 одиниць на суму 102 млн. грн. [398].

Науковці-економісти Бойчук Р. М., Васильченко С. М. зазначають, що податковий борг платника податків може перебувати в інертному та дієвому статусі. Інертний статус характеризується тим, що податковою службою до боржників не застосовуються ніякі примусові заходи стягнення, крім вручення першої та другої податкових вимог, реєстрації податкової застави в державному реєстрі застав нерухомого майна й опису заставного майна та, у виняткових випадках, арешту активів. Дієвий статус – це статус податкового боргу, у якому зменшення такого боргу відбувається завдяки певним діям, що виконує працівник підрозділу, уповноваженого щодо стягнення податкового боргу, – податковий керуючий, застосовуючи надані йому повноваження відповідно до законодавства [399, с. 302].

Корисною є позиція О. В. Онишко, який класифікує податкові процедури погашення та стягнення податкового боргу, а саме: 1) процедури розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань; 2) продаж активів, що перебувають у податковій заставі; 3) процедури прийняття рішення про обмеження операцій платника податків за його рахунками; 4) процедури прийняття рішення про призупинення операцій за рахунками, що приймають одночасно із рішенням про стягнення податку та пені; 5) процедури припинення виконання рішення про призупинення операцій за рахунками; 6) адміністративне узгодження,

яке здійснюється через оскарження актів податкових органів і вирішення спорів між платниками податків і податковими органами [400].

Наказом Міністерства фінансів України від 30 червня 2017 року № 610, затверджено Порядок направлення контролюючими органами податкових вимог платникам податків. Інформатизація податкових органів дозволила формувати податкові вимоги в автоматичному режимі із визначенням відповідних грошових сум для сплати. Саме тому передбачено направлення податкових вимог платнику податків як у письмовому, так і в електронному вигляді. Податкова вимога формується в разі перевищення суми податкового боргу більше ніж 20 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, тобто більше ніж 340 грн. Водночас, податкові борги до 340 грн. можуть погашатися платниками податків лише завдяки спілкуванню та роз'яснювальній роботі податкового органу. На нашу думку, дієвим механізмом погашення податкового боргу було б присвоєння податковій вимозі статусу виконавчого документа. Податкова застава та звернення до суду щодо стягнення коштів з рахунків боржника на підставі постанови суду з відповідним задоволенням позовних вимог є наступними етапами щодо примусового погашення податкового боргу.

Порядок застосування податкової застави контролюючими органами затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 16 червня 2017 року № 586 [402]. Він регламентує порядок опису у податкову заставу майна боржника податковим керуючим та державну реєстрацію податкової застави. Продаж майна, що перебуває у податковій заставі, відбувається з урахуванням вимог статті 95 ПК України.

Таким чином, підзаконні нормативно-правові акти в податковій сфері ґрунтуються на положеннях закону і йому не суперечать та видаються уповноваженим органом задля подальшої конкретизації та розвитку податкових правовідносин.

Аналізуючи модернізацію національної системи податкових правовідносин, варто виділити такі запроваджені податкові інновації: 1) створення інфраструктури електронного докумен-

тообігу як сукупності процесів створення, оброблення, правлення, передавання, одержання, зберігання, використання та знищення електронних документів, які виконуються із застосуванням перевірки цілісності та у разі необхідності з підтвердженням факту одержання таких документів, що дозволило перейти до дистанційного аудиту; 2) запровадження електронного сервісу та здійснення електронних перевірок; 3) створення «електронного кабінету платника податків» з метою покращення умов платника у електронному сервісі; 4) надання податкових консультацій на районному рівні усно, а в містах та області в електронному вигляді; 5) формування бази податкових знань; 6) створення центрів обслуговування платників податків; 7) запровадження системи електронного адміністрування платників податку на додану вартість; 8) утворення механізму переміщення електронних баз до підпорядкування Міністерства фінансів України; 9) створення механізму прозорого електронного керування поверненням платникам податків податку на додану вартість; 10) запровадження можливості отримання платником податків в електронному вигляді довідки про відсутність податкової заборгованості; 11) зближення бухгалтерського та податкового обліку при оподаткуванні прибутку підприємств із метою зниження податкової різниці; 12) зменшення кількості податкових перевірок платників податків контролюючими органами [57, с. 83].

Запровадження вищезазначених податкових інновацій призведе в найближчій перспективі до покращення податкового клімату в країні, розвитку партнерських відносин між платниками податків і фіскальними органами, що позитивно вплине на добробут населення. Чинна інфраструктура електронного документообігу дозволить перейти до дистанційного аудиту без додаткових витрат як для бюджету, так і для платників податків. Напрямки подальших досліджень повинні охоплювати ґрунтовний аналіз практики поширення податкових інновацій в Україні, а також визначення основних обмежень та перешкод, що стримують розвиток інноваційної співпраці у сфері фінансово-господарської діяльності. Їх результати можуть мати практичну

цінність як для удосконалення державної інноваційної політики, так і для розробки управлінського інструментарію запровадження податкових інновацій у податкових відносинах.

Регулятивний вплив судової практики на формування податкових правовідносин та тлумачення змісту фінансово-правових норм – це лише одне із багатьох питань, що потребують наукового вирішення. Відмітимо, що сьогодні вивченню правової природи актів судової влади (судових рішень, судових прецедентів), окресленню їх ролі та значення у системі джерел права приділяється досить пильна увага як учених-правників, так і юристів практиків. Зокрема, цією проблемою займаються представники теорії права та галузевих правових наук, наприклад, М. Марченко, О. Скакун, Ю. Тихомиров [16; 11; 252], у фінансовому праві – Ю. Крохіна, М. Кучерявенко, Г. Толстопятенко та ін. [261; 39; 5; 403]

На національному рівні податкові спори належать до публічно-правових спорів, що є підсудними адміністративним судам, на підставі чинного законодавства, а також із урахуванням теоретичного підґрунтя, що дозволило законодавцю чітко і однозначно визначитися із юрисдикції стосовно цієї категорії справ. Адже серед підстав виникнення публічно-правового спору можна визначити порушення публічних інтересів, що допускається у процесі здійснення публічної фінансової діяльності [404].

О. Скакун стверджує, що судовий прецедент, який є нормативним за змістом і казуальним за формою, являє собою самостійне джерело права і функціонує разом із законом та іншими офіційними джерелами права. Разом із тим науковець зауважує, що правова природа судового рішення і закону неоднакова, між ними не можна поставити знак рівності, проголосивши їх результатом дій законодавчої функції Конституційного Суду України та Верховної Ради України, оскільки Конституційний Суд не має загальних повноважень оцінювати й виносити рішення, ідентичні з оцінкою та рішенням парламенту [405].

Разом із тим, Є. Євграфова відмічає, що рішення та висновки Конституційного Суду органічно пов'язані з чинною систе-

мою національного законодавства, є її частиною, важливим джерелом права [406]. Такої ж думки притримуються вчені інших галузевих наук, наприклад, В. Погорілко, В. Федоренко, М. Тесленко та ін. [407, с. 58; 408, с. 8].

Л. Морозова акцентує на тому, що особливий статус рішень Конституційного Суду серед актів судової практики дозволяє визнавати ці рішення джерелом права, оскільки вони виступають підґрунтям для зміни, скасування чи прийняття нового акта або нової норми [409, с. 21].

М. Бондарь стверджує: при великій кількості та повазі до різних точок зору треба визнати, що немає жодних підстав сумніватися у можливості й необхідності віднесення актів Конституційного Суду до джерел права. Однак, визначаючи їх місце серед джерел податкового права, автор зауважує, що, природно, не всі вони є джерелами права, а тільки ті постанови та ухвали, що винесені за результатами перевірки конституційності нормативно-правових актів чи окремих норм податкового права або тлумачать ті положення Конституції, які необхідні для з'ясування змісту, значення певних окремих норм та інститутів податкового права. [5, с. 131.]

Близькою до цієї, але дещо ширшою за змістом є позиція й інших науковців, наприклад, Н. Чужикова до джерел фінансового права відносить судовий прецедент, відображений у таких судових актах як: 1) рішеннях Конституційного Суду про визнання неконституційними законів та інших нормативних актів, Верховного Суду, Вищого спеціалізованого суду про визнання недійсними законів та інших нормативних актів про податки та збори; 2) роз'ясненнях із застосування фінансового законодавства, що приймаються пленумами Верховного Суду та Вищого спеціалізованого суду з податкових питань. При цьому судовим прецедентом слід вважати мотивувальну частину судового рішення, в якій формується та обґрунтовується правова позиція суду з вирішеної справи. [410, с. 10].

Однозначно погодитися з цими позиціями або їх беззастережно заперечувати неможливо, оскільки, як слушно вказує А. Бризгалін, у сучасний момент проблема судової практики як

джерела права знаходиться у площині очевидної суперечності між формальними підходами до визначення джерел права та фактичними справами, коли рішення судів, незважаючи на певні теоретичні позиції, є безпосереднім регулятором суспільних відносин. [411, с. 16]. Зокрема, можна навести різні аргументи на користь як визнання, так і заперечення зазначених міркувань. Джерела фінансового права мають встановлюватися лише тими органами, які наділені відповідними правами у сфері правотворчості й тому ними виступають саме правотворчі, а не правозастосовні акти. Як відомо, суди, у тому числі й конституційні, є саме правозастосовними органами [412]. З цим міркуванням науковця у сучасних умовах вже неможливо погодитись, оскільки, як відомо, використання рішень Верховного Суду України в якості прецеденту в податкових спорах працює у зв'язку із нещодавніми змінами до КАС України, що дає всі підстави говорити про впровадження так званого квазі-прецедентного права, хоча судовий прецедент правовій системі України не притаманний. Водночас, рішення Верховного Суду України, прийняте за результатами розгляду заяви про перегляд судового рішення з мотивів не однакового застосування судом (судами) касаційної інстанції одних і тих самих норм матеріального права у подібних правовідносинах, є обов'язковим для всіх суб'єктів владних повноважень, які застосовують у своїй діяльності нормативно-правовий акт, що містить зазначені норми права, та для всіх судів України. Суди зобов'язані привести свою судову практику у відповідність з рішенням Верховного Суду України. Отже, рішення Верховного Суду України набувають прецедентного та правотворчого характеру та підлягають обов'язковому врахуванню під час винесення рішень судами нижчих інстанцій по будь-яким категоріям податкових спорів.

Для підтвердження регулятивного впливу судового рішення на податкові відносини нами досліджено низку судових рішень апеляційної та касаційної інстанції адміністративного судочинства та найцікавіші із них представлено у вигляді прикладів у Додатку4.

З огляду на актуальність питання регулятивного впливу судової практики вирішення податкових спорів на врегулювання податкових правовідносин шляхом застосування положень, роз'яснень та висновків судових рішень вищих інстанцій, можна дійти наступних висновків та рекомендацій: 1) у разі, якщо положення, роз'яснення та висновки судових рішень вищих інстанцій повністю або частково тлумачать, визначають або пояснюють положення норм чинного податкового законодавства, то в такому випадку судове рішення буде мати регулятивний вплив в частині тлумачення, роз'яснення опираючись на норми податкового законодавства; 2) у разі, якщо положення, роз'яснення та висновки судових рішень вищих інстанцій пояснюють розбіжності, суперечності норм чинного податкового законодавства або вказують на прогалини та неврегульованість законодавством предмету спору, то в такому випадку судове рішення буде підставою для виникнення, зміни та припинення податкових прав та обов'язків, а тому судове рішення набуває ознак регулятивного інструменту на податкові правовідносини.

4.2 Правові засоби інформаційно-аналітичного забезпечення податкових правовідносин

На сучасному етапі розвитку цивілізації знання та інформація являються головними продуктами всіх видів виробництв. Знання як відображення дійсності у свідомості людей базується на духовному досвіді та достовірних фактах. Водночас, якщо у фізичних або біологічних системах взаємодія їх елементів здійснюється за рахунок матеріальних зв'язків, то взаємодія членів суспільства (людей) може бути лише інформаційною та проявляється у вигляді передачі інформації від одного члена суспільства до іншого, а також від самого себе в часі. На думку класика кібернетики Н. Вінера, інформація – це значення змісту, отримане з зовнішнього світу в процесі нашого пристосування до нього та пристосування до нього наших почуттів [413, с. 32]. Крім розвитку кібернетики, на нове розуміння поняття інформації відчутний вплив мала математична теорія інформації, яку зробив К. Шеннон. Саме він вперше звернув увагу на необхід-

ність кількісного аспекту інформації та впровадив відповідну математичну величину [414, с. 653].

Поняття «інформація» походить від латинського слова «informatio», що означає викладення, тлумачення, уявлення, повідомлення. Приблизно до 40-х років ХХ століття поняття інформації було еквівалентом понять «дані», «відомості», «повідомлення», «сукупність знань про навколишній світ». Разом з тим з кінця 40-х – початку 50-х років ХХ століття поняття інформації стало активно збагачуватися, розвиватися та поступово перетворилось у загальнонаукову категорію, що методологічно впливає на розвиток різноманітних наук, в тому числі й на право [415, с. 382].

Загалом, поняття «інформації» включає дві філософські концепції: «різноманітність» як порушену одноманітність та «відображення», коли порушення має відносний сенс, у залежності від того, хто сприймає інформацію. Повідомлення, яке містить нову інформацію, – порушена одноманітність інших повідомлень [416, с. 42]. Інформація існує там, де є її об'єктивна основа, тобто певні розходження, багатоманітність. Основним видом інформації являється соціальна інформація. Серед функцій соціальної інформації, що мають важливе значення для податкових правовідносин, можна виокремити: комунікативну, управлінську, просвітницьку та інші. Інформаційно-правовий зв'язок між учасниками податкових правовідносин будується на розумінні систем комунікації й інформації як інформаційного потоку у заданому і зворотному напрямку. Схема комунікації учасників податкових правовідносин подібна схемам розуміння інформаційного обміну: відправник (джерело) – повідомлення – канал – одержувач (споживач). Так, платник податків, який використовує електронний сервіс «Електронний кабінет платника податків» для передачі до фіскальних органів податкової звітності в електронному вигляді виступає в ролі відправника; сама податкова декларація є повідомленням, яке несе відомості про результати фінансово-господарської діяльності платника податків за певний звітний податковий період (тобто щось нове для податкових органів); каналом інформаційного обміну виступає

електронна мережа, яка забезпечує функціонування електронного сервісу; одержувачем інформації являється контролюючий орган. Зворотній напрям інформаційно-податкового потоку під час подання податкової звітності в електронному вигляді реалізується шляхом надсилання податковим органом платнику податків електронних квитанцій: першої – про отримання податкової звітності; другої – про її прийняття або неприйняття з обґрунтуванням причин такого управлінського рішення.

Потрібно зазначити, що тривалий час чинне законодавство України не містило визначення податкової інформації. Лише з прийняттям ПК України у статті 16 Закону України «Про інформацію» від 2 жовтня 1992 р. № 2657-ХІІ знайшло відображення законодавче закріплення поняття податкової інформації як сукупності відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності та необхідні для реалізації покладених на контролюючі органи завдань і функцій [371]. Аналіз наукових поглядів дослідників щодо класифікації інформації загалом дав змогу зробити висновок щодо їх певних розходжень. Так, російський науковець В. А. Копилов поділяє інформацію на відкриту, яка вільно розповсюджується в інформаційній сфері, і обмеженого доступу, розповсюдження якої можливе лише на умовах конфіденційності або таємності [417, с. 35-36]. Л. Кураков і С. Смірнов класифікують інформацію на загальнодоступну інформацію; інформацію, доступ до якої не може бути обмежений; інформацію з обмеженим доступом; інформацію, яка не підлягає поширенню [418, с. 7]. Б. А. Кормич стверджує, що два правові методи регулювання створюють три можливі види правового обігу інформації: відкритий, що регулюються виключно цивільно-правовими нормами, закритий, що регулюються адміністративно-правовими нормами, і нарешті обмежений, до якого застосовуються обидва види правового регулювання. До них також долучається вільний обіг інформації, який правом не врегульований взагалі [419, с. 337].

Стосовно класифікації податкової інформації традиційно переважає єдність наукових позицій. Цікавими вбачаються нау-

кові доробки В. В. Філатова, що податкова інформація має поділятися на відкриту податкову інформацію, конфіденційну податкову інформацію і таємну податкову інформацію. Однак у чинному податковому та інформаційному законодавстві такого розмежування не відбувається, що є суттєвим недоліком [420, с. 74]. Натомість статтею 20 Закону України «Про інформацію» визначено, що інформація поділяється на відкриту інформацію та інформацію з обмеженим доступом. Будь-яка інформація є відкритою, крім тієї, що віднесена законом до інформації з обмеженим доступом.

В. А. Ліпкан, О. В. Шепета, О. А. Мандзюк вважають за доцільне класифікувати податкову інформацію за режимом доступу на: 1) відкриту інформацію; 2) інформацію з обмеженим доступом: таємну податкову інформацію та службову податкову інформацію [421, с. 144]. Т. О. Чернадчук пропонує в межах податкової таємниці виокремлювати службову та професійну таємницю [422, с. 112].

Як зазначає В. В. Демидов, джерело інформації – це система, компоненти якої забезпечують розміщення, доступність і цілісність інформації відповідно до її призначення [423, с. 27]. Джерела податкової інформації регламентовані статтею 72 ПК України, а саме: інформація від платників податків та податкових агентів; від органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування та Національного банку України; від банків, інших фінансових установ – інформація про наявність та рух коштів на рахунках платника податків; від органів влади інших держав, міжнародних організацій або нерезидентів; за наслідками податкового контролю. Таким чином, інформація, яку отримує фіскальна служба, містить різноманітні відомості, своєчасний аналіз яких дає змогу ефективно використовувати податкові дані не лише на етапі боротьби із податковими правопорушеннями, але й на етапах планування заходів профілактичного та запобіжного характеру.

Водночас, зміст права на інформацію спирається на певні свободи людини та громадянина. Так, потреба думати виникає у людини в результаті одержання певних відомостей з метою на-

ступного їх використання. Паралельно з'являється певний інтерес щодо шляхів оволодіння інформаційними податковими благами. Так, погоджуємося з науковими доробками О. Л. Гамалій, що взаємна відповідальність громадянина і держави має ґрунтуватися на первинності прав людини та громадянина. Якщо держава починає створювати штучні, необґрунтовані правові приписи, які обмежують права і свободи людини і громадянина з метою задоволення потреб правлячої або більш заможної групи, то така держава не може називатися правовою і демократичною [121, 29-30]. В конституційному контексті ключовим правом громадянина є «право вільно збирати, зберігати, використовувати і поширювати інформацію» (ч. 2 ст. 34 Конституції України) [100].

У трактовці українських правознавців поняття права на інформацію викладено у статті 9 Закону України «Про інформацію»: «Всі громадяни України, юридичні особи і державні органи мають право на інформацію, що передбачає можливість вільного одержання, використання, поширення та зберігання відомостей, необхідних їм для реалізації ними своїх прав, свобод і законних інтересів, здійснення завдань і функцій» [371].

Слушною видається позиція С. Шевчука, що право на інформацію та конституційні права на автономію особи не походять від держави, а належить людині від народження, причому мають приблизно рівну юридичну силу та значущість [424, с. 63].

На думку І. Л. Бачило, навіть у спеціальних роботах з прав людини питання права на інформацію не розвинуте далі загального коментарю конституційної норми. Наприклад, у спеціальній програмній роботі колективу авторів Інституту держави і права РАН «Права людини як фактор стратегії стійкого розвитку», що вийшла на початку 2000 року, місця для окремого розгляду проблеми права на інформацію не знайшлося. Згадуючи про конституційні права і свободи (слова, думки, інформації тощо), автор глави про політичні права розглядає їх як «побічні» напрямки, не зв'язані з проблемою стійкого розвитку. В інших розділах роботи проблему права на інформацію розкрито теж

досить побічно [425, с. 12]. Таким чином, вбачається за доцільне задля вирішення підходів щодо формулювання тих чи інших понять та завдань податкової інформаційної політики об'єднати зусилля теоретиків права, фахівців галузевих юридичних напрямків, практиків податкової, судової сфер та інших. Саме на колегіальному рівні постає вирішення питання щодо однозначності застосування в правовому обороті підходу до розуміння податкової інформації як обов'язкового компоненту реалізації податкових правовідносин.

Таким чином, оскільки інформація – це певна субстанція, що передається при взаємодії суб'єктів, існують підстави стверджувати, що в сфері оподаткування поняття податкової інформації пов'язане з конституційним правом людини на інформацію, із статусом податкових органів, з правом громадян знайомитися в податкових органах з документами та матеріалами, що стосуються оподаткування.

Закони України «Про доступ до публічної інформації» від 13 січня 2011 року № 2939-VI [374], «Про захист персональних даних»¹⁰ червня 2010 року № 2297-VI [372] є тими інструментами, які забезпечують відкритість та прозорість діяльності податкових органів, оскільки на законодавчому рівні закріплено право громадян на доступ до публічної інформації. Інформація вважається публічною тому, що її життєвий цикл фінансується за рахунок бюджетних коштів, які витрачаються на забезпечення діяльності державних органів. Як зазначає О. А. Мандзюк, забезпечення циркулювання відкритої податкової інформації чи права на її доступ, на відміну від правового режиму податкової інформації з обмеженим доступом, має необхідне правове підґрунтя. На законодавчому рівні чітко визначено, яка інформація є публічною, механізм доступу до такої інформації, види юридичної відповідальності за порушення права на доступ до інформації, порядок захисту порушеного права на доступ до інформації тощо [426, с. 55]. Нам варто погодитись з позицією науковця, адже статтею 17 ПК України визначено, що платник податків має право безоплатно отримувати у контролюючих органах, у тому числі і через мережу Інтернет, інформацію про пода-

тки та збори і нормативно-правові акти, що їх регулюють, порядок обліку та сплати податків та зборів, права та обов'язки платників податків, повноваження контролюючих органів та їх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю [50]. Реалізація права на доступ платників податків до відкритої податкової інформації забезпечується функціонуванням офіційного сайту Державної фіскальної служби України, який постійно оновлюється і має близько сорока електронних сервісів. Платник податків в онлайн-режимі має змогу зареєструватися платником податку на додану вартість, анулювати таку реєстрацію, отримати витяг з реєстру платників податку на додану вартість, зареєструватися платником єдиного податку, отримати довідку про відсутність заборгованості, отримати інформацію про свого бізнес-партнера тощо. Крім того, меню офіційного сайту податкового органу містить відомості про його щоденну діяльність, про податки та збори загалом.

Статтею 14 Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг» визначено поняття електронного документу та електронного документообігу. Електронний документ – це документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа [197]. Кабінет Міністрів України своїм розпорядженням № 1007-р. від 05.12.2012 року схвалив Концепцію створення електронного сервісу «Електронний кабінет платника податків», а Державна фіскальна служба України з 1 січня 2013 р. запровадила електронний сервіс «Електронний кабінет платника податків», під яким слід розуміти персональне автоматизоване робоче місце платника, працювати в якому він може без використання спеціально встановленого клієнтського обладнання [427, с. 378]. Оновлений сервіс електронного кабінету платника податків надає можливість здійснювати електронне листування з контролюючим органом, подавати податкову звітність до контролюючого органу в електронному вигляді, містить інформацію про розрахунки платника податків з бюджетами та інше. Впровадження такого податкового електронного обігу дозволяє зменшити витрати платників податків та держави на прийняття та

обробку податкової звітності, спростити процедуру її подання, зменшити паперовий документообіг тощо. Платнику податку чи відповідальній за це особі не треба витрачати час на черги при прийомі податкових декларацій, тим самим зберегти робочий час та грошові кошти. Автоматизована база уніфікованих відповідей на запитання платників податків включає більше 14 тис. таких відомостей. Крім того, колл-центр податкової служби надає уніфіковані інформаційно-довідкові та консультаційні послуги.

Водночас, податкові органи як розпорядники інформації повинні надавати податкову інформацію платникам податків на відповідні запити. Наказом Міністерства фінансів України від 4 травня 2018 року №468 затверджено Порядок організації роботи та взаємодії між структурними підрозділами органів ДФС при складанні, поданні та опрацюванні запитів на отримання публічної інформації та Форми для подання запиту на отримання публічної інформації, що знаходиться у володінні органів ДФС України (далі – Порядок) [428]. Згідно Порядку, запитувачами публічної інформації є фізичні, юридичні особи та об'єднання громадян без статусу юридичної особи, крім суб'єктів владних повноважень при здійсненні ними своїх функцій. Суб'єкт координації – структурний підрозділ або відповідальна посадова особа органу ДФС України, що організовує доступ до публічної інформації. Доступ до публічної інформації органів ДФС України забезпечується, зокрема, шляхом надання інформації на запити. Запитувач має право звернутися до органів ДФС України із запитом незалежно від того, стосується ця інформація його особисто чи ні, без пояснення причини подання запиту. Запит може бути індивідуальним або колективним. Запит подається в усній чи письмовій формі, особисто від запитувача або шляхом надсилання поштою, електронною поштою, факсом, телефоном на вибір запитувача. Письмовий запит подається в довільній формі. Для спрощення процедури оформлення письмового запиту запитувач може використати відповідну форму подання запиту (далі – Форма запиту). Зазначену Форму запиту можна отримати у суб'єкта координації в органах ДФС

України або на офіційному веб-порталі ДФС України, субсайтах органів ДФС України у розділі «Публічна інформація». Відповідь на запит надається не пізніше п'яти робочих днів з дня його отримання відповідно до вимог статті 20 Закону. У разі коли запит стосується надання великого обсягу інформації або потребує пошуку інформації серед значної кількості даних, строк розгляду запиту може бути продовжено до 20 робочих днів з обґрунтуванням такого продовження. Про продовження строку запитувач повідомляється в письмовій формі не пізніше п'яти робочих днів з дня отримання запиту. У разі якщо запит стосується інформації, необхідної для захисту життя чи свободи особи, щодо стану довкілля, якості харчових продуктів і предметів побуту, аварій, катастроф, небезпечних природних явищ та інших надзвичайних ситуацій, що сталися або можуть статися і загрожують безпеці громадян, відповідь надається не пізніше 48 годин із дня отримання запиту [428].

Важливим аспектом відкритості діяльності податкових органів є міжнародний податковий обмін. Органи державної влади як суб'єкти інформаційно-правових відносин мають не лише право на отримання інформації, але й обов'язок отримувати інформацію для виконання державних функцій. Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах набрала чинність для України з 2009 року [127]. Цей договір розроблено спільно Європейським союзом та Організацією економічного співробітництва та розвитку. Він передбачає порядок обміну податковою інформацією між компетентними органами держав-учасниць та має на меті використання переваг міжнародного співробітництва в податковій сфері щодо боротьби з ухиленням від сплати податків, належного визначення податкових зобов'язань та забезпечення захисту прав платників податків. Цим договором регламентовано проведення податкових перевірок за кордоном, одночасні інспекції та допомога в стягненні податкової заборгованості.

Нам варто погодитись з думкою І. І. Бабіна, що суттєвим недоліком ПК України є відсутність систематизованого переліку податкової інформації, яка є інформацією з обмеженим досту-

пом [429, с. 99]. Водночас, А. В. Шапка зазначає, що інформація є конфіденційною під час її використання органами ДФС в тому випадку, коли вона отримується від фізичних та юридичних осіб і використовується для реалізації положень Податкового й Митного кодексів України. Така інформація зазвичай містить персональні дані, відомості щодо ведення фінансово-господарської діяльності, комерційну таємницю тощо. Розголошення цих даних може завдати значної шкоди її власникам та потребує надійного захисту з боку органів ДФС [430, с. 22].

Таємною податковою інформацією визнається інформація відповідно до вимог Закону України «Про державну таємницю» від 21 січня 1994 року № 3855-ХІІ. Статтею 1 цього закону встановлено, що державна таємниця (секретна інформація) – вид таємної інформації, що охоплює відомості у сфері оборони, економіки, науки і техніки, зовнішніх відносин, державної безпеки та охорони правопорядку, розголошення яких може завдати шкоди національній безпеці України та які визнані у порядку, встановленому цим Законом, державною таємницею і підлягають охороні державою [431].

Перелік інформації, яка віднесена до державної таємниці, регламентовано Наказом Служби безпеки України від 12 серпня 2005 року № 440 [432]. Також, Наказом Державної фіскальної служби України від 28 серпня 2014 № 88 затверджено Перелік відомостей, які містять службову інформацію в органах ДФС. До них належать: відомості з питань перевіркової роботи; відомості з питань охорони державної таємниці, технічного та криптографічного захисту інформації; відомості з питань інформатизації; відомості по роботі з особовим складом; відомості щодо правоохоронної діяльності; відомості щодо мобілізаційної роботи та цивільного захисту; відомості не секретного діловодства; відомості по митним питанням [433]. Так, наприклад, до службової інформації віднесено інформацію, яка містить відомості щодо фінансових операцій, що можуть бути пов'язаними з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, надану Державною службою фінансового моніторингу України, а також запити і повідомлення ДФС про хід і результати опера-

цювання таких відомостей. Така інформація також надає можливість удосконалювати правовий взаємозв'язок між платниками податків та державою. У зв'язку із функціонуванням податкової інформації з обмеженим доступом актуалізується питання щодо забезпечення її правового захисту та захисту інформаційних систем податкової служби.

На нашу думку суб'єктивне право на податкову інформацію може включати: 1) право власності на податкову інформацію (повне або в окремих його змістовних складових); 2) право на обмеження доступу до податкової інформації; 3) право на спростування недостовірної податкової інформації; 4) право доступу до податкової інформації.

А. І. Марущак до підстав виникнення права власності на інформацію відносить: створення інформації своїми силами і за свій рахунок; договір на створення інформації; договір, що містить умови переходу права власності на інформацію до іншої особи [434, с. 16]. На нашу думку, податкова інформація є об'єктом права власності, оскільки вона здатна до матеріалізації (може бути використаною) та відповідних операцій у реальних податкових правовідносинах. Законодавець як творець податкових правових норм призначає податкові органи володіти, використовувати і розпоряджатися податковою інформацією, тлумачити її, визначати правила обробки податкової інформації тощо. Оскільки така податкова інформація створена на кошти державного бюджету, вона являється державною власністю. Водночас, податкова інформація створена платниками податків є власністю таких суб'єктів господарювання або громадян і формується на підставі бухгалтерського та податкового обліку, обліку доходів та витрат.

Правом обмежувати доступ до податкової інформації наділена держава в особі контролюючого органу. Податкові органи, які володіють інформацією професійного, ділового, податкового характеру, яка не порушує податкової таємниці, самостійно визначають режим доступу до неї та встановлюють систему (способи) захисту.

Правом спростовувати недостовірну податкову інформацію наділені всі учасники податкових правовідносин, а також

судові органи. У статті 10 Закону України «Про доступ до публічної інформації» від 13 січня 2011 року № 2939-VI передбачене право на достовірне відтворення інформації, а саме: «Вимагати виправлення неточної, неповної, застарілої інформації про себе, знищення інформації про себе, збирання, використання чи зберігання якої здійснюється з порушенням вимог закону» [374]. Водночас, на рівні податкового законодавства відсутня спеціальна процедура реалізації конституційного права на виправлення недостовірної інформації, але така правова колізія не повинна бути перешкодою для його здійснення. Так, наприклад, Вищий Господарський суд України в оглядовому листі від 12 липня 2014 року № 01-06/770/2014 узагальнив судову практику щодо застосування господарськими судами законодавства про інформацію (за матеріалами справ, розглянутих у касаційному порядку ВГСУ) [435]. Зокрема суд зазначив, що викладена в актах податкової перевірки інформація не може бути підставою для задоволення позову підприємства до Податкової про спростування недостовірної інформації та відкликання зазначених актів, оскільки в такому випадку мала місце реалізація органом державної податкової служби визначених ПК України повноважень стосовно отримання інформації, що, відповідно, не може розглядатися як поширення недостовірної інформації.

Враховуючи те, що Закон України «Про доступ до публічної інформації» від 13 січня 2011 року № 2939-VI [374] поширюється на правовідносини у сфері виправлення недостовірної податкової інформації необхідно при його реалізації в сфері оподаткування враховувати специфіку режиму службової інформації, обґрунтовувати які саме права та інтереси платників податків порушені при реалізації податкових правовідносин. Крім того, саме судові органи наділені повноваженнями сформулювати обґрунтовану позицію у формі Постанови Пленуму, роз'яснення, постанови щодо механізмів виправлення недостовірної податкової інформації.

Загалом, на нашу думку, з метою реалізації конституційного права на виправлення недостовірної податкової інформації необхідно доповнити статтю 17 ПК України новим підпунктом

17.1.16 наступного змісту: «вимагати виправлення неточної, неповної, застарілої податкової інформації про себе, знищення податкової інформації про себе, збирання, використання чи зберігання якої здійснюється з порушенням вимог закону в порядку визначеному центральним органом виконавчої влади, який реалізує державну податкову політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску» [50].

Крім того, законодавче визначення інформаційно-аналітичної діяльності податкових органів закріплено статтею 71 ПК України як комплекс заходів, що координується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, щодо збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій [50].

З розвитком інформаційних систем інформаційне забезпечення стало невід'ємною частиною процесу реалізації будь-якої функції управління. Інформаційний компонент податкових правовідносин формується в публічному (державному) управлінні, і, насамперед, у зв'язку із здійсненням органами Державної податкової служби України своїх владно-розпорядчих функцій щодо створення, збирання, одержання, зберігання, використання, поширення, охорони та захисту інформації. Слушною видається позиція О. І. Павлова, що головна роль інформаційно-аналітичної діяльності полягає у забезпеченні високого наукового рівня розробки та прийняття управлінського рішення та супроводженні управлінської діяльності на стадії його впровадження [125, с. 25]. Будь-яка матерія або явище в усіх своїх проявах містить інформацію, саме тому управлінська діяльність пов'язана з циркуляцією інформації, а прийняття управлінських рішень неможливе без інформаційного обміну, аналізу та обробки інформації. Водночас, управлінські рішення податкових органів – це поєднання логічного узагальнення податкової інфор-

мації, усвідомленого вибору із сукупності інформаційних повідомлень та творчого державного мислення.

Стаття 9 Закону України «Про інформацію» визначає основні види інформаційної діяльності, а саме: створення, збирання, одержання, зберігання, використання, поширення, охорону та захист інформації [371]. На думку Ю. В. Гарієвич, внутрішній зміст основних складових інформаційного процесу становлять пошук інформації, збирання інформації, опрацювання інформації, подання інформації, передавання інформації, зберігання інформації, використання та захист інформації [436, с. 8].

Як зазначає С. Л. Хрипко найбільш значимі блоки діяльності за цілями представлені в Конституції України, у статті про право на інформацію: шукати, одержувати, передавати, провадити й поширювати інформацію будь-яким законним способом [437, с. 86].

Так, Л. П. Коваленко відокремлює відносини, що виникають у процесах: а) здійснення пошуків, отримання й використання інформації; б) створення, передачі й поширення інформації; в) запровадження й застосування інформаційних систем, їх мереж, засобів забезпечення; г) створення й використання засобів і механізмів інформаційної безпеки, як то право громадян на доступ до інформації, її захист, охорона виключних прав на інформацію, тощо [438, с. 12]. Нам варто погодитися з вищевказаними позиціями науковців-правників, адже суспільство і людина не спроможні функціонувати не лише без інформації, але і без інформаційної інфраструктури, що забезпечує можливість обміну інформацією між людьми. Інформаційний обмін як форма взаємозв'язку платників податків із державою забезпечує функціонування демократичних механізмів, при цьому управління стає більш ефективним, а податкова система вдосконалюється.

Так, І. О. Васильєв підкреслює, що важливе значення в інформаційно-аналітичному забезпеченні діяльності податкових органів має інформаційно-аналітична система – суспільна структура, що охоплює інформаційні технології, інформаційні системи й інформаційні ресурси для здійснення інформаційно-

аналітичної діяльності. Головна мета функціонування інформаційно-аналітичної системи в податкових органах полягає в тому, щоб на підставі зібраних початкових даних отримати похідну, підсумкову інформацію, яка складатиме основу для підготовки відповідних управлінських рішень [439, с. 33].

Не можемо не погодитися з думкою М. В. Гринюка, М. М. Касьяненка та П. В. Цимбала, що аналітична робота у податкових органах України – це постійна дослідницька діяльність, що охоплює широкий комплекс організаційних заходів і методичних прийомів для вивчення та оцінки інформації про стан дотримання податкового законодавства, результати практичної діяльності податкових органів з виконання поставлених перед ними завдань, а також про умови, у яких ці завдання виконуються [440, с. 89]. Враховуючи те, що податкові органи працюють з податковою інформацією професійно, аналітична робота здійснюється постійно всіма підрозділами на всіх рівнях.

Цікавими видаються наукові доробки О. Є. Деменко, що дії, пов'язані з інформаційно-аналітичним забезпеченням діяльності податкових органів, не доцільно розглядати як спосіб податкового контролю, адже збір, опрацювання і використання інформації, необхідної для виконання ними функцій і завдань, які вчиняють інші суб'єкти, пов'язані саме з процесом адміністрування та спрямовані на його покращення, є складовою адміністрування, а не безпосередньо податкового контролю [441, с. 146]. Так, наприклад, доперевірочний аналіз фінансово-господарської діяльності платників податків не є лише необхідним елементом контрольної-перевірочної роботи, але й обов'язковим для адміністрування податків і зборів в цілому, адже надає можливість виявляти ризикових суб'єктів господарювання, проводити профілактичну роботу щодо запобігання податковим правопорушенням, стимулювати сумлінних платників податків, вирішувати питання щодо надання податкових пільг тощо.

О. В. Прохоренко слушно зазначає, що існуюча система інформаційного забезпечення фіскальної служби у загальному вигляді, має ієрархічну структуру трьох рівнів, побудовану за принципом розподіленого збирання, опрацювання та зберігання

інформації у центральному органі та територіальних структурах [442, с. 7]. Така позиція заслуговує на підтримку, оскільки дозволяє ефективно використовувати інформацію на всіх етапах адміністрування податків і зборів.

О. О. Дмитрук вважає, що інформаційну діяльність податкові органи здійснюють під час формування та використання різних реєстрів: Державного реєстру фізичних осіб-платників податків, Реєстру платників податку на додану вартість, Реєстру суб'єктів господарювання, які здійснюють оптову торгівлю спиртом коньячним на підставі ліцензії на виробництво коньяку та алкогольних напоїв за коньячною технологією, Єдиного реєстру податкових накладних тощо. Інформація, яка міститься в реєстрах, використовується при проведенні перевірок платників податків, виявленні платників, які ухиляються від сплати податків і зборів, тощо [443, с. 86]. Погоджуємося з позицією науковця, але, на нашу думку, вона потребує уточнення та обґрунтованого розширення.

Так, А. М. Новицький стверджує, що електронне оподаткування – це нормативноврегульована, динамічна, економічно обґрунтована й доцільна синтезована система автоматизованого встановлення податкового зобов'язання, визначення податкової бази, обліку платників податків, підготовки і подачі електронної звітності та інших складових адміністрування податків з метою його упорядкування та вдосконалення, створення умов для подальшого перспективного розвитку інформаційних відносин у сфері оподаткування [444, с. 251]. Основою електронного оподаткування являються інформаційно-аналітичні системи. Так, працівники податкової служби мають право створювати та застосовувати відповідні АРМи та інші інформаційні системи з метою виконання основних завдань та функцій. А. Шпірко, А. Прокопенко зазначають, що під поняттям «Автоматизоване робоче місце» розуміють організаційно-технологічний і програмно-технічний комплекс, що забезпечує автоматизацію певного технологічного процесу, має свій набір бібліотек, програм та об'єктів бази даних і прав доступу до них [445, с. 36]. В податкових органах існують АРМ «Облік

платників податків – юридичних осіб», АРМ «Реєстрація платників ПДВ – юридичних осіб», АІС «Податки»; АІС «Аудит»; АІС «Державний реєстр фізичних осіб – платників податків»; АІС «Галузь»; АІС «Пільги»; АРМ ФСПД (фіктивний суб'єкт підприємницької діяльності); АРМ «Реєстрація та контроль касових операцій» та інші. Таким чином, можна зробити висновок, що інформаційна діяльність податкових органів відбувається і під час створення та використання автоматизованих інформаційних систем та автоматизованих робочих місць. Водночас, для оптимізації інформаційного забезпечення діяльності податкових органів необхідно мати можливість ідентифікувати інформаційні об'єкти в електронному середовищі та встановити зв'язки між ними.

Податкова інформація, визначена статтею 72 ПК України безоплатно надається податковим органам періодично або на окремий запит. При підготовці запитів щодо отримання податкової інформації необхідно дотримуватись певних умов: 1) запит підписується керівником або заступником керівника податкового органу; 2) запит повинен містити перелік інформації, яка запитується; запит повинен містити перелік документів, що підтверджують інформацію; 3) у запиті повинні бути визначені підстави для його надіслання [439, с. 343].

Пунктом 73.3 статті 73 ПК України встановлено перелік підстав для звернення до платника податків із письмовим запитом про подання інформації. Письмовий запит про подання інформації надсилається платнику податків або іншим суб'єктам інформаційних відносин за наявності хоча б однієї з таких обставин: 1) за результатами аналізу податкової інформації, отриманої у встановленому законом порядку, виявлено факти, які свідчать про порушення платником податків податкового, валютного законодавства, законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансування тероризму та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на податкові органи; 2) для визначення рівня звичайних цін на товари (роботи, послуги) під час проведення перевірок; 3) виявлено недостовірність

даних, що містяться у податкових деклараціях, поданих платником податків; 4) щодо платника податків подано скаргу про не надання таким платником податків податкової накладної покупцю або про порушення правил заповнення податкової накладної; 5) у разі проведення зустрічної звірки; 6) в інших випадках, визначених кодексом [50]. Обов'язок подавати інформацію, визначену у запиті податкових органів, та її документальне підтвердження покладено на платників податків та інших учасників податкових правовідносин протягом одного місяця з дня, що настає за днем надходження запиту.

Погоджуємося з позицією С. М. Попової, що Україні в майбутньому ще багато треба зробити з реформування податкової інформаційної системи, оскільки проблема взаємодії бухгалтерського обліку та оподаткування є міжнародною. При створенні системи захисту інформації необхідно детально проаналізувати тип загроз, найбільш уразливі місця в інформаційній системі та збитки, які можуть виникати під час порушення її захисту [446, с. 275]. Саме захист інформаційних податкових систем попереджає несанкціонований доступ до них, знижує корупційні ризики в податкових органах, коли, наприклад, в ручному режимі можливо коригувати податкову інформацію щодо результатів оподаткування платника податків.

З метою вдосконалення інформаційно-аналітичної діяльності податкових органів необхідно активізувати впровадження новітніх технологій щодо спрощення процедур податкового звітування, спілкування в онлайн режимі з представниками контролюючого органу, використання аналітичних процедур для всебічного та оперативного аналізу даних податкової звітності шляхом проведення електронних камеральних перевірок, оперативного отримання платниками податків інформації від податкових органів щодо роз'яснення вимог чинного податкового законодавства України, вдосконалити систему захисту податкової інформації з обмеженим доступом.

4.3 Перспективи запровадження договірної форми врегулювання податкових правовідносин

Податкова правоздатність учасників податкових правовідносин породжує різноманітні форми взаємодії, під час яких перетинаються інтереси держави і платників податків. Суб'єктивні права та юридичні обов'язки учасників податкових правовідносин забезпечують трансформацію податкових правових норм в реальну поведінку під впливом юридичних фактів. З одного боку, держава зацікавлена в повному та своєчасному наповненні бюджетів усіх рівнів задля задоволення публічних інтересів, з іншого боку, платники податків свідомо погоджуються виокремлювати лише частину свого доходу у вигляді податків і зборів на умовах адекватного податкового навантаження. Так, платник податків оприлюднює результати своєї фінансово-господарської діяльності за певний звітний податковий період шляхом подачі податкової звітності до фіскальних органів, що породжує обов'язок сплати податкових зобов'язань у законодавчо встановлені терміни та в повному обсязі. Водночас, держава в особі контролюючого органу повинна забезпечити умови як щодо безперешкодного декларування податкових зобов'язань, так і щодо їх зручності та повноти надходження.

Шляхом встановлення податків і зборів держава впливає на економічні відносини в суспільстві, здійснює розподіл та перерозподіл доходів і фінансових ресурсів. Сума грошових витрат для забезпечення виконання своїх функцій державою прямо пропорційна розміру податків і зборів, які вона вимушена стягувати з платників податків, адже саме податкові надходження більш ніж на 80 % забезпечують формування бюджетів усіх рівнів. На думку Н. В. Грапко, А. В. Жаворонок ефективно використання податкових форм фінансування державних потреб дає державі змогу забезпечити широкий спектр соціально-економічних відносин, у тому числі фінансування суспільних функцій та регулювання економічного розвитку [447, с. 976]. Крім того, податки і збори не лише впливають на економічний стан конкретної держави, але й стимулюють розвиток світового суспільства в цілому. Так, В. І. Лісняк підкреслює, що важливи-

ми чинниками підвищення ролі податків є загальна тенденція до всесвітньої глобалізації, активність транснаціональних корпорацій у економічних механізмах розподілу та перерозподілу вартості [448, с. 13].

Досліджуючи теоретичні підходи до побудови системи відносин у податковій сфері та аналізуючи світовий досвід, науковець І. В. Цветков звертає увагу на позитивність та більшу результативність від партнерської форми взаємовідносин платників податків і фіскальних органів, та виділяє три підходи до побудови системи податкових відносин: 1) з позиції сили; 2) з позиції права та 3) з позиції інтересів. Сутність підходу з *позиції сили*, на думку вченого, полягає в тому, що держава в особі уповноважених органів активно використовує різні механізми примусу платників податків до максимальної сплати податків, жорстко пригнічуючи при цьому будь-які незадоволення з їхнього боку за рахунок переваги впливу фіскальних органів. Але такий підхід порушує нормальну взаємодію між платниками податків та фіскальними органами, сприяє виникненню податкових конфліктів та нечесним способам поведінки кожної зі сторін цих відносин [449].

На нашу думку, більш перспективним та врегульованим є підхід щодо удосконалення та розвитку партнерської взаємодії між платниками податків і фіскальними органами з *позиції права*, оскільки дозволить побудувати та врегулювати відповідні відносини на підставі нормативно-правових положень, які передбачають права та обов'язки всіх учасників правовідносин, визначають шляхи їх взаємодії. Однак, такий підхід передбачає примусові правила поведінки та досить часто руйнує нормальні відносини між фіскальними органами та платниками податків.

Досягнення балансу публічних інтересів фіскальних органів та приватних інтересів платників податків, передбачається підходом з *позиції інтересів*, сутність якого полягає в побудові взаємовідносин між платниками податків і фіскальними органами шляхом партнерської взаємодії та взаємної співпраці. Таким чином, взаємовідносини будуються шляхом співпраці та партнерства на підставі добровільного застосування норм податко-

вого законодавства, і виключає примусовий характер впливу держави на платників податків.

Концепція реформування Державної фіскальної служби України має на меті перетворення її з карального органу в сервісну службу та базується на використанні сучасних інформаційних та комунікаційних технологій; налагодженні дистанційної взаємодії з платниками податків з метою уникнення корупційних ризиків; удосконаленні сервісних послуг, що надаються платникам податків; встановленні суспільного контролю над діяльністю влади. Зміни в організаційній структурі фіскальної служби сприяли впровадженню функціонування Центрів обслуговування платників податків, електронного кабінету платника податків, який надає доступ до податкової інформації в режимі реального часу та можливості перегляду всіх документів, які подавались в паперовому та електронному вигляді та іншим позитивним нововведенням. Набуло якісно нової форми податкове консультування. Так, індивідуальна податкова консультація носить суто індивідуалізоване визначення суб'єктивних прав та обов'язків платника податків у конкретній життєвій ситуації правової дійсності у сфері оподаткування. Водночас, узагальнюючі податкові консультації включають індивідуальні податкові консультації як по окремим питанням, так і при виявленні обставин, що можуть неоднозначно трактувати окремі норми податкового законодавства.

Перед реформуванням податкової системи постає завдання досягнення балансу інтересів платників податків та публічних інтересів держави. Водночас, податкові правовідносини розвиваються досить суперечливо і на практиці мають місце конфлікти інтересів їх учасників як прояв зіткнення та гостроти протистояння публічних та приватних інтересів. Так, М. В. Жернаков стверджує, що важливим для людей показником справедливості системи організації публічних фінансів у державі є свідоме переконання платників у тому, що розмір податку є обґрунтованим та спрямованим на задоволення публічних інтересів, процедура ж сплати податків – справедливою, а витрати із державного

та місцевого бюджету здійснюються за призначенням [294, с. 19].

На нашу думку, взаємодія між фіскальними органами та платниками податків – це комплекс спільних дій та заходів, спрямованих на забезпечення досягнення балансу прав та інтересів учасників податкових правових відносин, що ґрунтується на єдності часу та місця його здійснення та відображає демократичний характер зв'язків між платниками податків та фіскальними органами [450, с. 114].

Одним із найбільш перспективною формою взаємодії пропонуємо визначити її електронно-цифровий формат, адже новітні інформаційні технології невдовзі стануть визначальними чинниками соціально-економічного розвитку українського суспільства. Основними об'єктивними показниками електронно-інформаційної взаємодії платників податків та фіскальних органів є: 1) дистанційна взаємодія обміну інформацією набуває миттєвого та глобального характеру; 2) усунення корупційних ризиків у зв'язку із виключенням особистісного спілкування учасників податкових правових відносин; 3) суттєво зростає значення доступу до інформації з метою запобігання правопорушенням у податковій сфері; 4) діяльність платника податків здійснюється на основі використання послуг, що надаються за допомогою інформаційно-інтелектуальних технологій та технологій зв'язку фіскальних органів; 5) наявність оперативного доступу до інформації наділяє фіскальні органи роллю координатора правомірної поведінки платників податків у сфері оподаткування [450, с. 114].

Однак, побудова оновлених форм взаємодії повинна відбуватись з урахуванням досвіду розвинених країн світу, принципів рівноправності та балансу прав і обов'язків їх учасників, а також відповідності засобів поставленим цілям. Однією з популярних форм взаємодії у розвинутих країнах світу є договірна форма, яка виступає гарантом прав і законних інтересів платників податків, надає змогу обрати найбільш ефективні способи партнерської взаємодії між платниками податків, податковими агентами й податковими органами, так як використання публічної та при-

ватної договірних форм дозволяє узгодити їх права й обов'язки та формує сучасний підхід до забезпечення податкових правовідносин.

Однак, домінуючий імперативний метод правового регулювання податкових правовідносин обумовлює певні особливості побудови договірних форм взаємодії з метою їх практичної реалізації та складність використання таких форм як регулятора податкових правовідносин.

Як відомо, частиною першою статті 6 ЦК України [146] регламентовано, що сторони можуть укласти договір, який не передбачений актами цивільного законодавства, але відповідає його загальним засадам. Водночас, законодавцем не визначено договори, які можуть бути вчинені між учасниками податкових правовідносин та врегульовувати податкові правовідносини. Лише аналіз окремих положень норм ПК України дає підстави стверджувати, що договірний характер все ж таки притаманний деяким видам податкових правовідносин, які керуються методом диспозитивності.

Так, О. О. Дмитрик зауважує, що застосування договірних конструкцій при регулюванні правом фінансових відносин не означає того, що фінансове право поряд із імперативним використовує і диспозитивний метод правового регулювання [451, с. 53]. Нам видається слушною позиція науковця, адже діяльність податкових органів направлена на забезпечення виконання індикативних показників доходів бюджетів усіх рівнів доведених Міністерством фінансів України та розширення бази оподаткування. Саме тому, укладення договору про визнання електронних документів для середніх та великих платників податків, платників податку на додану вартість стає скоріше обов'язком, обумовленим цифровими перетвореннями у сфері оподаткування, оскільки податкові правові норми виключають альтернативні способи подання податкової звітності для такої категорії платників податків.

Договірні форми податкових правовідносин в першу чергу притаманні розстроченню та відстроченню грошових зобов'язань або податкового боргу платникам податків. Щодо законодавчої

визначеності договірної форми врегулювання податкових правовідносин, то стаття 100 ПК України закріплює в своєму змісті найпоширеніший різновид публічних договорів, що регулюють податкові правовідносини між платником та відповідним органом. Мова йде про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу, під якими законодавець передбачає перенесення строків сплати платником податків його грошових зобов'язань або податкового боргу під проценти, розмір яких дорівнює розміру 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, діючої на день прийняття контролюючим органом рішення про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу. Договори про розстрочення (відстрочення) можуть бути достроково розірвані: з ініціативи платника податків, з ініціативи контролюючого органу [50]. Коментована стаття містить підстави дострокового розірвання договорів про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу. Договори про розстрочення, відстрочення можуть бути достроково розірвані: а) з ініціативи платника податків – при достроковому погашенні розстроченої суми грошового зобов'язання та податкового боргу або відстроченої суми грошового зобов'язання або податкового боргу, щодо яких була досягнена домовленість про розстрочення, відстрочення; б) з ініціативи контролюючого органу в разі, якщо: – з'ясовано, що інформація, подана платником податків при укладенні зазначених договорів, виявилася недостовірною, неповною або перекрученою; – платник податків визнається таким, що має податковий борг із грошових зобов'язань, які виникли після укладення зазначених договорів; – платник податків порушує умови погашення розстроченого грошового зобов'язання чи податкового боргу або відстроченого грошового зобов'язання чи податкового боргу [51].

Зважаючи на те, що формування ринкових економічних відносин в Україні відбувається на фоні цілої низки кризових явищ в усіх сферах суспільного життя, виникнення податкового боргу у платників податків набуло загальнодержавної проблеми. На думку І. С. Волохової, передумовою виникнення податково-

го боргу з будь-якого податку являється діючий порядок його справляння. Науковець наводить приклад, що важливим фактором наявного податкового боргу з податку на прибуток є порядок визначення одного з елементів податку – доходів, що враховуються при обчисленні оподатковуваного прибутку, методом нарахування. При відсутності фактичного надходження грошових коштів на поточний рахунок чи в касу платника податків за поставлені товари, роботи, послуги та лише при сформованій дебіторській заборгованості за їх поставку, така поставка визнається активом одночасно з визнання її доходом від реалізації товарів, робіт і послуг, що враховується при обчисленні податку на прибуток [452, с. 211-212]. На нашу думку, варто частково підтримати позицію науковця-економіста, адже з позиції юриспруденції важливою умовою податкової діяльності являється обов'язок суб'єктів податкових правовідносин нести відповідальність за невиконання або неналежне виконання законодавчих приписів. Крім того, заходи з погашення податкового боргу платників податків у примусовому порядку, які зобов'язана застосовувати ДФС України, можна класифікувати наступним чином: призначення й діяльність податкового керуючого; реалізація права на податкову заставу майна боржника; адміністративний арешт майна боржника; продаж майна, що перебуває у податковій заставі; розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків; процедура погашення податкового боргу щодо окремих платників податків; списання безнадійного податкового боргу.

Також, окремі положення ПК України щодо врегулювання податкових правовідносин у договірній формі передбачають електронну звітність платника податків. Так, пунктом 49.3 статті 49 ПК України передбачено, що платник податків має право здійснити вибір форми подання податкової звітності: – особисто або уповноваженою на це особою; – поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення; – засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог законів щодо електронного документообігу та електронного цифрового підпису [50].

Крім того, пунктом 49.4 статті 49 ПК України регламентовано, що платники податків, що належать до великих та середніх підприємств, подають податкові декларації контролюючому органу в електронній формі з дотриманням вимог законів щодо електронного документообігу та електронного цифрового підпису. Податкова звітність з податку на додану вартість подається в електронній формі контролюючому органу всіма платниками цього податку з дотриманням вимог законів щодо електронного документообігу та електронного цифрового підпису [50]. Відповідно статтею 55 ГК України, визначено, що суб'єктами великого підприємництва є юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) перевищує 250 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності перевищує суму, еквівалентну 50 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом НБУ. Суб'єктами середнього підприємництва визначено юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує від 50 осіб до 250 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну від 10 мільйонів євро до 50 мільйонів євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України [147].

Наступною нормою, яка містить положення про те, що платники податку, котрі уклали з відповідним контролюючим органом договір про визнання електронних документів, можуть подати реєстраційну заяву засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством є пункт 183.7 статті 187 ПК України [50].

Подання електронних документів здійснюється платниками податків відповідно до Порядку обміну електронними документами з контролюючими органами, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 06 червня 2017 року № 557. Відповідно вимог Порядку платник приєднується до Договору про визнання електронних документів. Фізичні особи, які не є

самозайнятими особами, автоматично вважаються суб'єктами електронного документообігу та мають право подавати електронні документи до контролюючих органів виключно з використанням електронного цифрового підпису [453].

Договір про визнання електронних документів який визначає права та обов'язки сторін в процесі електронного документообігу та укладається шляхом приєднання автора до Договору в цілому шляхом надсилання заяви про приєднання до договору про визнання електронних документів [454]. Даний договір є найпоширенішим видом договірних правовідносин на сьогоднішній день. Електронний документообіг здійснюється відповідно до законодавства та на підставі Договору, що визначає взаємовідносини суб'єктів стосовно електронного документообігу.

На сайті Державної фіскальної служби України розташована інструкція для Платників подання звітності в електронному варіанті. З тексту інструкції можна зрозуміти необхідність підписання відповідного договору для осіб, організацій, підприємств та установ, які бажають користуватися електронним документообігом. На сайті зазначається: «щоб розпочати подачу податкової звітності в електронній формі, слід укласти з територіальним органом ДФС договір «Про визнання електронних документів», що можна зробити в електронній формі. Достатньо лише завантажити інсталяційний пакет «Спеціалізованого клієнтського програмного забезпечення для формування та подання звітності до «Єдиного вікна подання електронної звітності», яке знаходиться на офіційному веб-порталі. Після встановлення та «Спеціалізованого клієнтського програмного забезпечення для формування та подання звітності до «Єдиного вікна подання електронної звітності» слід сформувавши Договір «Про визнання електронних документів» в електронному вигляді та підписати, використовуючи власний ключ та посиленний сертифікат. Після того, як угода з територіальним органом ДФС буде підписана, можна відправляти свою звітність в електронному вигляді [455].

Косторной С. В. зазначає, що для створення та подання податкової звітності в електронній формі може бути застосовано наступне програмне забезпечення:

1. Система електронного документообігу «М. Е. Дос» – комерційне програмне забезпечення, що дозволяє створювати податкову звітність та інші електронні документи, підписувати їх електронним цифровим підписом, зберігати звіти, відправляти їх до Державної податкової інспекції, Пенсійного фонду, Державного комітету статистики. Система також має мережевий варіант, систему автоматичного оновлення. Передбачена можливість комфортного переходу з програми «Бест-Звіт Плюс». Є широкі можливості імпорту документів з інших систем. Програма має додаткові можливості: оцінка ризиків проведення податкової перевірки, можливість переглянути та підписати документ за допомогою мобільного телефону.

2. «Податкова звітність» (ОПЗ) – програмне забезпечення по формуванню та подачі платниками податків податкової звітності та реєстру отриманих та виданих податкових накладних до органів ДФС в електронному вигляді засобами телекомунікаційного зв'язку – безкоштовне програмне забезпечення, яке можна завантажити з сайту Міністерства доходів і зборів України. Містить лише базові функції щодо створення податкової звітності. В програмі відсутня можливість накладення електронного цифрового підпису та безпосередньої відправки звітності.

3. IFIN ZVIT – програмне забезпечення, яке надає платникам податків можливість для автоматичного створення звітів, реєстру податкових накладних підписання та відправки електронної звітності до органів ДФС, Пенсійного Фонду України та органів державної статистики України, використовуючи безкоштовні ключі ЕЦП від АЦСК ІДД ДФС та комерційні ключі ЕЦП Masterkey та ІВК. Система працює без встановлення на комп'ютер в якості онлайн-сервісу. Надає можливість безкоштовно здавати імпортовані звіти, підписуючи їх ключами ЕЦП.

4. «Звіт Оператор» – програмне забезпечення для безкоштовного формування та подання платниками податків податкової звітності до органів Міндоходів в електронному вигляді засобами телекомунікаційного зв'язку [455, с. 204-205]. На сьогодні електронний безкоштовний податковий сервіс «Електронний кабінет платника податків» також містить технічні можливості

для подання платниками податків податкової звітності в електронному вигляді, вхід до якого здійснюється за допомогою сайту Державної податкової служби України.

Платник податків самостійно створює податкову звітність та накладає на нього електронний цифровий підпис та електронну печатку (за наявності), шифрує електронний документ та направляє засобами телекомунікаційного зв'язку до контролюючого органу. При цьому він являється автором, підписувачем електронного документа, а контролюючий орган – адресатом. Електронний цифровий підпис та електронну печатку платник податків може отримати у будь-якому акредитованому центрі сертифікації ключів.

Як зазначають О. І. Зуєва, С. І. Меженська наявність електронного цифрового підпису виключає імовірність безпосереднього контакту з податківцем [456, с. 223]. Нам видається слушною думка науковців, адже згідно Порядку податковий орган повинен здійснити автоматичну перевірку податкової звітності платника податків та надіслати першу квитанцію про результати такої перевірки. Не пізніше наступного робочого дня після відправлення першої квитанції податковий орган формує другу квитанцію про прийняття (реєстрацію) або неприйняття податкової звітності (із зазначенням помилок при її заповненні). Таким чином, контролюючий орган виступає в якості автора, підписувача, а платник податків – адресатом. Отримання двох квитанцій платником податків свідчить про завершення податковим органом проведення камеральної перевірки податкової звітності.

Порядком визначено типову форму договору про визнання електронних документів. Сторонами такого договору є окремих територіальний податковий орган та платник податків. Предметом договору являється визнання податковим органом поданих електронних документів платником податків, тобто фактичне прийняття податкової звітності. Обов'язки та права сторін направлені на забезпечення конфіденційності особистих ключів платника податків, ведення архіву податкової звітності, зберігання та дотримання конфіденційності податковим органом податкової звітності платника податків. Платник податків приєд-

нується до електронного договору на підставі заяви поданої в електронному вигляді до контролюючого органу за основним місцем обліку. Договори про визнання електронних документів розміщуються у відкритій частині електронного сервісу Державної фіскальної служби України «Електронний кабінет платника податків».

Водночас, як зазначає В. І. Теремецький, запровадження електронної звітності – це підвищення рівня обслуговування платників податків, зниження затрат та поліпшення їх звітності, полегшення процедур, спрощення отримання та обробки звітності, безконтактний метод, який унеможливує зловживання у податковій сфері. Подання звітності в електронному вигляді є не тільки засобом забезпечити прозорість відносин між податковими органами і платниками податків, але і питанням престижу для підприємства, яке демонструє свою позицію сумлінного платника податків [457, с. 95]. Підтримуємо позицію науковця-правника, адже ПК України дозволяє малим суб'єктам господарювання (неплатникам податку на додану вартість), до яких належать всі фізичні особи – підприємці, звітувати до податкових органів у паперовому вигляді. Таким чином, держава створює додаткові стимули для розвитку малого бізнесу в Україні шляхом економії грошових коштів платників податків на придбання комп'ютерного обладнання, оплати Інтернет-зв'язку, виплату заробітної плати бухгалтеру тощо.

До переваг подання звітності платниками податків в електронному вигляді відносить те, що платник, знайшовши помилку, може подавати звіт повторно (скільки завгодно разів) З. В. Векліч. Прийнятим буде вважатися останній отриманий від платника податків звіт. До кінця терміну можна подати звіт і в паперовому вигляді, й якщо це буде останній документ, то саме він і буде вважатися остаточним (всі попередні версії звітного документа, незалежно від способу подачі, будуть прийняті «до відома») [458, с. 82]. На нашу думку, науковцем не враховано у наукових висновках положення податкових норм, які забороняють подачу звітності великим та середнім платникам податків, а також платникам податку на додану вартість в паперовому вигляді.

ді. Таким чином, звітність на паперових носіях, прийнята податковим органом, фактично може вважатися не поданою.

У правовій доктрині зустрічаються також науковці, які відмічають недоліки подання податкової звітності в електронній формі, а саме Лопатовський В. Г., Грицаюк М. В., зазначають про: необхідність у доступі до мережі Інтернет, який є платним; необхідність платного придбання програмного забезпечення для відправлення електронної податкової звітності; зберігання архіву електронної документації; можливу ситуацію, коли потрібно представити примірник звітності на папері зі штампом ДФС; за умови, що при заповненні електронного формату бухгалтер припустився помилки, які програма не змогла виявити через збої, документ не пройде вхідний контроль у контролюючому органі [459, с. 134]. Нам видається слушною думка науковців, але до недоліків подання звітності платниками податків в електронному вигляді можливо додати сучасну недосконалість податкових сервісів у частині отримання платником податків другої квитанції про прийняття (реєстрацію) або неприйняття податкової звітності (із зазначенням помилок при її заповненні) у законодавчо встановлені терміни. На практиці такі квитанції платник податків отримує не на наступний робочий день після відправлення першої квитанції податковим органом, а через декілька діб. Оскільки податкові сервіси, особливо в останні дні подання податкової звітності, перевантажені, платник податків може бути повідомлений про факт неприйняття податкової звітності після спливу терміну її подання, що призведе до фінансових втрат у зв'язку з нарахуванням та необхідністю сплати штрафних санкцій.

На думку В. В. Іванова, якщо ми ведемо мову про договір як про угоду щодо виникнення правовідношення, то приходимо до питання про договірне регулювання (саморегулювання) встановлюваного правовідношення. Автор стверджує, що є необхідність вивчати приватні індивідуальні договори не тільки в контексті правовідносин, але й у контексті їх врегулювання, а отже, і правовою підставою виникнення правовідношення [460, с. 24]. На думку науковця, у процесі своєї діяльності органи державно-

го управління можуть здійснювати владні повноваження не тільки шляхом видання актів управління, а й шляхом укладання адміністративних договорів з метою виникнення правовідношення.

Для цього спочатку розглянемо та проаналізуємо зміст та тлумачення поняття «адміністративний договір» та його ознаки в контексті удосконалення взаємодії учасників податкових правовідносин. Відповідно до п. 14 ст. 3 КАС України, адміністративний договір – це дво- або багатостороння угода, зміст якої становлять права та обов'язки сторін, що впливають із владних управлінських функцій суб'єкта владних повноважень, який є однією зі сторін угоди. Адміністративний договір є різновидом публічно-правового договору. У системі правових зв'язків він займає проміжне місце поруч з адміністративним актом (одностороннім виявленням державного органу влади) і договором приватно-правового характеру. Водночас адміністративний договір – це один з договорів, з допомогою якого державна адміністрація здійснює управлінські функції [461, с. 82].

Досліджуючи проблеми адміністративного договору, деякі науковці дійшли висновку, що обов'язковою умовою адміністративного договору є добровільність сторін та волевиявлення щодо укладення такої угоди.

Під адміністративним договором, Д. М. Бахраха розуміє договір, що ґрунтується на адміністративно-правових нормах і вироблений у результаті добровільного погодження волі двох (або більше) суб'єктів адміністративного права, одним із яких завжди є суб'єкт державної влади, багатосторонній акт, який встановлює, припиняє, змінює взаємні права та обов'язки його учасників [462, с. 272]. Можна частково погодитись з поглядом науковця, але, на нашу думку, адміністративний договір ґрунтується не лише на адміністративно-правових нормах, але й на інших за характером нормах. Основною ознакою адміністративності є участь з однієї сторони суб'єкта державної влади або місцевого самоврядування.

Із схожими ознаками розкриває поняття адміністративного договору й К. К. Афанасьєв, який вважає, що адміністративний

договір – це добровільна угода двох чи більше суб'єктів адміністративного права, один (чи більше) з яких наділений власними або делегованими повноваженнями у сфері державного управління з приводу вирішення питань виконавчого чи розпорядчого характеру, яка укладена у формі правового акта, що встановлює (припиняє, змінює) їх взаємні права, обов'язки та відповідальність [463, с. 167]. Більш слушною нам видається позиція даного науковця, однак, трактування угода двох чи більше суб'єктів адміністративного права не є коректною, оскільки суттєво звужує коло учасників такого адміністративного договору, яке може бути значно ширшим за участі суб'єктів різних галузей права, у тому числі й адміністративного права.

В. С. Стефанюк запропонував визначати адміністративний договір як договір, побудований на публічно-правових нормах, який регулює добровільне погодження волі двох (або більше) суб'єктів права, один з яких є суб'єктом управління, про встановлення взаємних адміністративних правовідносин. При цьому він вказував, що адміністративний договір впливає з адміністративних правовідносин та повинен бути добровільним волевиявленням сторін, однією з яких є суб'єкт владних повноважень [464, с. 78-79]. Звичайно, треба звернути увагу на те, що адміністративний договір укладається з метою добровільного врегулювання та узгодження адміністративні правовідносини, які є предметом такого договору.

Ж. В. Завальна обґрунтовує можливість застосування договірного регулювання відносин в управлінській сфері. Дані відносини, виникаючи між органами публічної влади, вимагають врегулювання, враховуючи пріоритети інтересів усього суспільства та окремих його інституцій. Завдяки застосуванню договірного регулювання особи із об'єктів управління перетворюються на активних учасників відносин із підвищенням їх відповідальності перед собою і суспільством. Доведено, що договірне регулювання не може бути застосовано до відносин щодо застосування заходів адміністративного примусу, включаючи адміністративну відповідальність щодо фізичних і юридичних осіб та відносини реалізації юрисдикції адміністративних судів і поно-

влення порушених прав громадян та інших суб'єктів адміністративного права за відсутністю вищеназаних ознак. Предметом адміністративного договору вважаються дії, що становлять предмет діяльності відповідних органів у межах їх компетенції, викликають юридичні наслідки для самих сторін і для третіх осіб, здійснюються у сфері публічного управління, спрямовані на досягнення визначеної мети, як правило, задоволення публічного чи державного інтересу [465, с. 10].

На думку Н. Нижник та О. Музи, адміністративний договір – це правова форма реалізації органами державної влади та місцевого самоврядування, їх посадовими і службовими особами владно-управлінських функцій, що проявляється у волевиявленні двох або більше сторін (суб'єктів адміністративного права, які володіють адміністративною 362е притя'єктністю, одна з яких обов'язково наділена владними повноваженнями), та дії яких спрямовані на виникнення, зміну чи припинення адміністративних прав та обов'язків із метою задоволення своїх потреб та інтересів у сфері публічного управління [466, с. 156-157]. Отже, не вдаючись до дискусії щодо того, чи можуть суб'єкти владних повноважень мати «власні» потреби, відмінні від публічних, погоджуємося з таким доктринальним трактуванням визначення, наданого законодавцем.

У науковій літературі одним із найбільш повних, на наш погляд, є визначення Бандурки О. О., за яким адміністративний договір слід розглядати, як угоду між двома (або більше) суб'єктами адміністративного права, один з яких обов'язково є органом державної влади, засновану на нормах адміністративного права, у загальнодержавних або інших публічних інтересах, за допомогою якої виникають, змінюються або припиняються взаємні права та обов'язки сторін. Предметом адміністративного договору, на думку Бандурки О. О., вважаються дії, що становлять предмет діяльності відповідних органів у межах їх компетенції, викликають юридичні наслідки для самих сторін і для третіх осіб, здійснюються у сфері публічного управління, спрямовані на досягнення визначеної мети, як правило, задоволення публічного чи державного інтересу. Предмет адміністра-

тивного договору як відмінна ознака застосовується при відокремленні його від інших публічних договорів, а також господарсько-правових, цивільно-правових, трудових та інших видів галузевих договорів, і являє собою дії особливого характеру. Дозволить забезпечити більш ефективне використання адміністративних договорів в управлінській діяльності органів виконавчої влади й органів місцевого самоврядування, а також стане однією із запорук належного судового захисту в адміністративному судочинстві під час розв'язання спорів, які впливають з правовідносин щодо укладення, виконання та розірвання адміністративних договорів [467, с. 44].

Договірна форма останніми роками стала використовуватись у процесі реалізації державної податкової політики не тому, що в ряді випадків стало неможливим не враховувати інтереси протилежної державі сторони правовідносин, а для того, щоб держава могла бути більш гнучкою, здатною точніше враховувати індивідуальну специфіку підпорядкованого суб'єкта податкових правовідносин.

Також у контексті досліджуваної проблеми необхідно звернути увагу на те, що на існування такого виду договору, як фінансовий, указував професор О. І. Худяков. Зокрема, учений обґрунтовував це тим, що договори, що застосовуються у процесі фінансової діяльності держави, і чисто цивільно-правові договори суттєво відрізняються один від одного. Автор підкреслював, що юридичні відносини є відображенням економічних відносин, які вони опосередковують [468, с. 176].

Отже, вимоги, що висуваються до договору, кореняться в тих суспільних відносинах, правовою формою яких договір виступає. Тобто кожний вид договору конструюється за правилами, що визначаються характером тих суспільних відносин, для регулювання і організації яких ці договори застосовуються. У зв'язку з цим О. І. Худякова хвилювало питання, на яке він відповідав: «чи можуть товарно-грошові та фінансові відносини бути опосередковані договором однієї моделі? Не можуть, оскільки це різні види економічних відносин, і вони не можуть виступати рівні вимоги до свого правового оформлення. Вважаючи,

що ці відносини регулюються одним видом договору – цивільно-правовим, ми таким чином ігноруємо фактичну відмінність між якісно різнорідними суспільними відносинами» [468 с. 177].

Водночас необхідно зазначити, що з досить різкою критикою наукової точки зору О. І. Худякова з приводу існування фінансового договору виступив казахстанський вчений М. К. Сулейменов, який стверджує: «не можна застосовувати договір у публічному праві (я маю на увазі внутрішнє право, оскільки міжнародний договір укладається у сфері дії міжнародного публічного права, що є самостійною правовою системою порівняно з правовими системами окремих держав). Договір завжди передбачає рівність сторін. Там, де сторони не рівні, де одна сторона підкоряється іншій (державі), там діють відносини, основані на владі та підпорядкуванні. Одна сторона віддає Наказ або надає дозвіл, інша виконує цей Наказ чи користується цим дозволом. Договором ці відносини оформити не можна, це буде квазі договір, протиприродна форма» [469, с. 137]. Не можемо підтримати такий погляд, оскільки, не згодні з тим, що у публічному праві не можна застосовувати договір. Керуючись наведеними міркуваннями науковця, потрібно визнати, що, наприклад, адміністративного договору у природі не існує, хоча практика і законодавство свідчать про протилежне, та й сам автор у цитованій роботі суперечить собі, розрізняючи два види договорів: приватно-правовий (цивільно-правовий) і публічно-правовий (до яких відносить міжнародний і адміністративний).

Щодо присутності договірних відносин у податковому праві І. І. Кучеров вважає, що специфічні властивості податкового права проявляються у податкових договірних відносинах з приводу податкових кредитів і податкових інвестиційних кредитів [470, с. 66]. Аналогічної думки дотримуються Ю. А. Крохіна та В. І. Термецький. [5, с. 96-97; 471, с. 123].

На думку О. В. Солдатенко, договори у фінансовому праві, що укладаються суб'єктами публічного права, спрямовані на реалізацію публічного інтересу і стосуються розподілу грошових коштів [472, с. 217].

Досить багато з цього приводу питання договірному врегулювання податкових відносин було написано Чайкою В. В., поширення цивільно-правових конструкцій на традиційну сферу публічного права, зокрема, регулювання нормами приватного права таких відносин держави та приватних осіб як, наприклад, оренда приміщень для органів публічної влади, правовідносини комерційних товариств з державною участю, застосування технології приватного права для потреб державного управління (державний менеджмент) тощо [137; с. 172].

З іншого боку, для з'ясування об'єктивності можна погодитись із окремими вченими та припустити, що договір розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань або податкового боргу є різновидом адміністративних договорів, які, у свою чергу, належать до публічно-правових договорів.

Крисною та важливою є позиція сучасного науковця з фінансового права С. Г. Єр'оміна, який вказує на те, що: «демократичні процеси, що відбуваються сьогодні в суспільстві, ускладнення фінансових відносин, якісний розвиток фінансового законодавства зумовили застосування у фінансовому праві нового інструменту – договору. Договори у фінансовому праві становлять ту сферу, де практика їх застосування випереджає теорію». Крім того, проводячи класифікацію договорів, які застосовуються у фінансовому праві, стверджує, що залежно від правового результату такі договори поділяються на нормативні правові та індивідуально-правові. Індивідуально-правовий договір учений визначає як угоду за участю уповноважених державних (муніципальних) органів, яка закріплює узгоджене волевиявлення сторін, що містить обов'язкові для них персональні й індивідуальні приписи, та спрямована на регулювання фінансових відносин. До ознак індивідуально-правового договору у фінансовому праві дослідник відносить такі: можливість регулювати фінансові відносини; здатність породжувати юридично значущі наслідки; обов'язковість виконання лише для сторін, які його уклали; наявність уповноваженого державного органу як однієї зі сторін договору; характер [473, с. 22].

Крім того, вважаємо, що характерною ознакою диспозитивності у досліджуваному випадку є те, що ініціатива укладення договору розстрочення(відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) належить саме платнику податку з огляду на норму п. 100.2 ст. 100 ПК України, яка надає йому право звернутися до контролюючого органу із заявою про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу [50]. Таким чином, платник самостійно приймає рішення про звернення до уповноваженого органу для отримання розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань або податкового боргу, що свідчить про можливість персонального вибору зацікавленим суб'єктом у межах податкового права оптимального, на його думку, варіанта юридично значущої поведінки (звісно, у межах закону).

Так, справді, у договорі розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань або податкового боргу одна сторона, контролюючий орган в особі центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну податкову політику, встановлює відповідно до стандартної форми договору, передбаченої Додатком до Порядку розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків, затвердженим Наказом Міністерства доходів і зборів України від 10 жовтня 2013 року № 574 [474], свої умови, а друга сторона, платник податків, який згідно з законом має право на розстрочення (відстрочення), може приєднатися до договору без права на висунення своїх умов. Однак, як і в ситуації з кредитним договором, договір розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань або податкового боргу не можна вважати цивільно-правовим договором приєднання, оскільки однією з його сторін є владний суб'єкт, а отже, він спрямований на врегулювання публічно-правових відносин. Крім того, порядок його укладення, зміни та розірвання регулюється нормами податкового, а не цивільного законодавства.

Виходячи з вище зазначеного, та враховуючи попередньо наведені аргументи, вважаємо, що договір розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків є одним із видів фінансово-правового договору, а саме

індивідуально-правовим фінансовим договором. Водночас юридична конструкція власне «договору», на наш погляд, у будь-якому галузевому законодавстві (адміністративному, фінансовому, господарському тощо) запозичена саме з цивільного права з огляду на те, що всі договори, якою б галуззю законодавства вони не регулювались, є домовленістю двох або більше сторін та спрямовані на встановлення, зміну або припинення взаємних прав і обов'язків. [137, с. 127-150].

О. О. Ємельянова виокремлює розстрочення/відстрочення податкового зобов'язання як один із етапів розвитку податкових відносин між платниками та контролюючими органами. Замість ініціації контролюючим органом процедури банкрутства та подальшого припинення платника, тобто фактичної втрати суб'єкта, що формує дохідні частини державного та місцевих бюджетів, можливе досягнення згоди щодо перенесення терміну сплати податкового зобов'язання або терміну погашення податкового боргу у разі виникнення останнього, що оформлюється договором між цими суб'єктами. [475, с. 9-10]

Нам варто погодитись з вищенаведеними позиціями науковців, оскільки сфера державного контролю за додержанням податкового законодавства суб'єктами господарювання по своїй суті являється дуже конфліктною. Можливість розстрочити (відстрочити) грошові зобов'язання (податковий борг) для платників податків є вигідною пропозицією з боку держави, оскільки дозволяє уникнути нарахування штрафних санкцій та пені, зберегти статус суб'єкта господарювання. Водночас, у реалізації такої податкової процедури зацікавлений і сам контролюючий орган, оскільки шляхом укладення договору нівелюється податковий конфлікт та з'являється реальна можливість наповнення реальними грошовими коштами бюджетів у вигляді податків і зборів.

Розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) здійснюється на підставі заяви платника податків, подання якої є його правом а не обов'язком. Таким чином, платник податків автоматично погоджується із сумою податкового зобов'язання або податкового боргу. Крім того, він надає до ко-

нтролюючого органу наявні докази дії непереборної сили, що призвели до загрози виникнення або накопичення податкового боргу, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України. Податковий орган приймає рішення про надання або ненадання можливості відстрочити чи розстрочити податкове зобов'язання або суму податкового боргу платнику податків. В разі позитивного вирішення питання щодо надання платнику податків розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) укладається відповідний договір, форма якого регламентована Порядком розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків, затвердженим Наказом Міністерства доходів і зборів України від 10 жовтня 2013 року № 574 [474]. Договором визначається сума та строки сплати розстроченого (відстроченого) грошового зобов'язання (податкового боргу). Крім того, платник податків зобов'язується сплачувати проценти за кожний календарний день користування розстроченням (відстроченням) грошових зобов'язань (податкового боргу).

Якщо до складу розстроченої (відстроченої) суми входить пеня, нарахована за несвоєчасну сплату грошового зобов'язання, то для розрахунку процентів береться сума за вирахуванням суми такої пені. Використовуючи розстрочення/відстрочення податків та зборів, на платника покладається додатковий обов'язок щодо сплати процентів за користування таким перенесенням строків [476, с. 77].

Проте, незважаючи на застосування поняття «договір» у разі розстрочки грошових зобов'язань у податковому законодавстві, на думку І. О. Пасічної, є не досить вдалим, оскільки фактично контролюючим органом в односторонньому порядку приймається рішення про розстрочення грошових зобов'язань, що дає підстави стверджувати про проникнення у податкове право лише формальних засад, а не змісту приватноправового регулювання [171, с. 18-19].

Напроти ж Мазур Т. В. запевняє, що незважаючи на поширену останніми роками думку про можливість регулювання фінансових відносин за допомогою договору,

вважаємо, що договірне регулювання у фінансовому праві не застосовується. А та незначна кількість адміністративних договорів, які, на думку окремих науковців, є підставою виникнення, зміни чи припинення фінансових правовідносин, насправді зумовлюють виникнення, зміну чи припинення адміністративних правовідносин, які, можливо, зовні віддалено і схожі на фінансові [477, с. 78].

В публічному праві в деяких випадках, на думку Донець Т. А., використовується конструкція договору та вказує, що в інституті державного внутрішнього боргу, при врегулюванні відносин податкового кредиту, розстроченні і відстроченні грошових зобов'язань або податкового боргу. Однак, це не означає, що такий відповідний фінансово-правовий інститут починає регулюватися диспозитивним методом. Необхідно визнати наявність певного вибору з боку зобов'язаного суб'єкта. Так, платник податків може звернутися до податкового органу із заявою про розстрочення грошових зобов'язань. Результатом такого звернення, повинен стати договір. Однак форма договору є наперед встановленою. Родова конструкція договору надає в публічному праві йому ознак, які можуть бути застосовані виключно на засадах імперативності [478, с. 231-232].

Окремо варто згадати договірні форми співпраці з використанням таких договорів, як договір оренди державного або комунального майна, договір-купівлю продажу об'єкта приватизації з інвестиційними зобов'язаннями покупця договір концесії, угода про розподіл продукції, державний контракт як такий, що забезпечує здійснення державних закупівель. Класичним прикладом договірної форми є її концесійна модель, про що свідчить аналіз міжнародних норм, зокрема, Словенії, Латвії, Хорватії, суб'єктів Російської Федерації. [479, с. 12].

Крім вищенаведених договірних конструкцій податкових правовідносин, варто зосередити увагу на міжнародних договорах у сфері оподаткування, які являються дієвим інструментом інформаційної взаємодії сторін-учасниць. Незважаючи на швидкий розвиток світових інформаційних та телекомунікаційних

технологій діяльність податкових органів довгий час залишалась обмеженою рамками державних кордонів. Водночас, фінансово-господарська діяльність платників податків здійснюється не лише на території своєї держави, але й на територіях зарубіжних країн. Міжнародне ухилення від оподаткування або міжнародна мінімізація податкових зобов'язань як негативне явище набуває масштабних обертів. Саме тому, вагомою часткою міжнародного податкового співробітництва являється обмін податковою інформацією.

Правовими підставами для обміну податковою інформацією можуть бути міжнародні податкові угоди про уникнення подвійного оподаткування, угоди про обмін інформацією та Конвенція Організації економічного та соціального розвитку про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 25.01.1988 (у редакції Протоколу від 27.05.2010) відкрита для підписання та ратифікації всіма країнами і покликана стати глобальним механізмом міжнародної правової допомоги у податковій сфері і насамперед у частині обміну податковою інформацією. Ключовими документами ЄС, що стосуються обміну податковою інформацією, є:

1) Директива Ради ЄС 2011/16/EU від 15.02.2011 «Про адміністративне співробітництво в галузі оподаткування», що передбачає обмін податковою інформацією за запитом між країнами – членами ЄС, одночасні податкові перевірки у двох і більше країнах – членах ЄС, участь у податкових перевірках та вручення документів на території іншої країни – члена ЄС. Більше того, з 2015 року такі країни зобов'язані ввести в дію закони та адміністративні процедури, що передбачають обов'язковий автоматичний (без запиту) обмін інформацією щодо податкових періодів, що починаються з 01.01.2014 [480];

2) Директива Європейського Парламенту та Ради ЄС 2005/60/ЄС від 26.10.2005 «Про запобігання використанню фінансової системи з метою відмивання коштів та фінансування тероризму» [481];

3) Директива Ради ЄС 2003/48/ЄС від 03.06.2003 «Щодо оподаткування доходу від накопичення заощаджень у формі ви-

плати відсотків» (у редакції Директиви Ради ЄС 2014/48 / EU від 24.93.2014) [482].

Згідно статті 9 Конституції України, чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства України [100]. Статтею 13 ПК України встановлено порядок усунення подвійного оподаткування та передбачено загальні підходи до оподаткування доходів отриманих резидентами України (юридичними та фізичними особами) з джерел походження за межами України. Статтею 103 ПК України регламентовано порядок застосування міжнародного договору України про усунення подвійного оподаткування [50]. Таким чином, ні Конституція України, ні ПК України не визначають принцип уникнення подвійного оподаткування як один із принципів побудови податкової системи в країні. Водночас, М. П. Кучерявенко зауважує, що принципи податку реалізуються через конкретні прояви, які характеризують особливості цього специфічного механізму: однократність обкладання означає, що один і той самий об'єкт може обкладатися податком одного виду тільки один раз за визначений період (податковий період) [39, с. 53]. На нашу думку, варто доповнити пункт 4.1 статті 4 ПК України, яка встановлює загальні засади оподаткування, новим підпунктом 4.1.12 наступного змісту: «уникнення подвійного оподаткування – недопущення в межах національної та міжнародної юрисдикції багаторазового оподаткування одним і тим же (або аналогічним) податком конкретного платника податків».

Наукові дослідження Герасименко Н. М. надали можливість ученій виокремити угоди, в яких розглядаються в основному або виключно податкові питання, і з іншого боку угоди, які хоч і розглядають в основному інші питання, але містять деякі додаткові податкові положення. Конвенції про уникнення подвійного оподаткування становлять значну частину податкових договорів першого типу та є основним правовим інструментом регулювання податкових питань в міжнародному контексті. Серед договорів другого типу варто згадати багатосторонню конвенцію про взаємну допомогу в податкових питаннях. Ця

конвенція стосується адміністративних податкових питань, таких як обмін інформацією, допомога в зборі податків і вирішення спорів [483, с. 73].

Загалом система податкових договорів про уникнення подвійного оподаткування України була сформована на основі Типової конвенції ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу від 1977 року (в останній редакції 2003 року), Типової конвенції ООН про усунення подвійного оподаткування доходів і капіталу від 1980 року, Типового договору США про уникнення подвійного оподаткування. Міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування можуть бути двосторонніми та багатосторонніми. На нашу думку, саме двосторонні міжнародні договори можуть найефективніше вирішити питання уникнення подвійного оподаткування на доходи та майно платників податків. За інформацією Державної фіскальної служби України станом на 1 січня 2017 року набрали чинності міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування між Україною та 68 країнами світу [484].

Д. М. Рева відносить усунення подвійного оподаткування до засобів правового стимулювання інтересів платників податків [485, с. 75]. Нам видається слушною позиція науковця, адже таким чином держава створює для платника податків сприятливі умови для виконання ним податкового обов'язку своєчасно та в повному обсязі без додаткового податкового навантаження.

Ю. Г. Демянчук стверджує, що зовнішнє (міжнародне) подвійне оподаткування виникає в результаті зіткнення кількох самостійних податкових юрисдикцій, внаслідок чого проблема розмежування платника податку та визначення об'єкта оподаткування переходить за межі однієї держави. Основними ознаками міжнародного подвійного оподаткування є: оподаткування ідентичного об'єкта податку; обкладення об'єкта оподаткування платника податку більш ніж один раз подібними чи аналогічними податками; здійснення оподаткування платника податку кількома самостійними податковими юрисдикціями. [488, с. 7-8]. Доцільно погодитись з науковцем, адже на практиці спостерігаються наступні випадки виникнення подвійного оподаткування:

1) особа отримує дохід, який оподатковується декількома державами; 2) особа отримує дохід, який оподатковується декількома державами, при цьому вона не являється резидентом жодної із цих держав; 3) особа являється резидентом однієї держави, а отримує дохід або має майно в іншій державі, при цьому обидві держави оподатковують цей дохід або майно.

На думку І. П. Устинової, податкові угоди розглядають шляхи усунення проблеми подвійного оподаткування за допомогою наступних основних методів. Метод податкового кредиту – платники податків країн із вищими податковими ставками, які отримують доходи з країн із нижчими податковими ставками, будуть сплачувати у своїй країні (стосовно вказаних доходів) лише суму перевищення податків своєї країни над податками іншої країни. Якщо ж доходи платника податків за кордоном оподатковуються за вищою ставкою, ніж у своїй країні, то жадного відшкодування чи компенсації для нього не передбачається. Метод податкових залік – передбачає, що сума податку, сплачена в іноземній (закордонній) юрисдикції за принципом територіальності утворення доходу (прибутку) іноземної юридичної чи фізичної особи вираховується у підрахуванні прибутку компанії (чи доходу фізичної особи), що підлягає оподаткуванню в юрисдикції їх резидентства [489, с. 77-78].

В Україні порядок здійснення обміну податковою інформацією за запитом регулюється Порядком обміну податковою інформацією за спеціальними письмовими запитами з компетентними органами іноземних країн, затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 2012 року № 1247 [490]. Наказ було розроблено з метою ефективного виконання органами державної податкової служби функцій компетентного органу згідно з міжнародними договорами про уникнення подвійного оподаткування та здійснення боротьби з ухиленням від сплати податків. Механізм реалізації, передбачений Наказом, полягає в організації ефективного обміну податковою інформацією за спеціальними письмовими запитами з компетентними органами іноземних країн. Положеннями Наказу передбачено вимоги до підготовки та оформлення документів з пи-

тань обміну податковою інформацією у рамках відповідних міжнародних договорів із компетентними органами іноземних країн, а саме: підготовка та надання спеціального запиту компетентним органам іноземних країн; розгляд, виконання запиту, що надійшов від компетентних органів іноземних країн; опрацювання відповіді на спеціальний запит, отриманої від компетентних органів іноземних країн. Також, цим документом передбачені строки надання інформації, підстави для підготовки запитів та ін. Відповідно до цього Наказу між Україною та значною кількістю інших країн щороку здійснюється значний обсяг інформаційного обміну [491, с. 313; 491, с. 66].

З 2005 року і по теперішній час Державна фіскальна служба України розпочала тісну співпрацю з ОЕСР. Центр податкової політики та адміністрування ОЕСР є безперечним лідером у розробці міжнародних податкових стандартів. ОЕСР були розроблені Настанови про обмін інформацією за запитом (Exchange of Information on Request) або так званий стандарт EOIR.

Крім того, автоматичний обмін податковою інформацією, який має на меті боротьбу з ухиленням від сплати податків шляхом приховування рахунків в офшорах, впроваджено на підставі стандарту CRS. Інформація буде збиратись банками, фінансовими компаніями та іншими фінансовими установами. Завдяки стандарту CRS податкові органи зможуть отримувати інформацію про рахунки в зарубіжних банках своїх резидентів, залишки грошових коштів на них, що дозволить вжити заходи щодо стягнення податків і зборів у разі виявлення не задекларованих доходів. На сьогодні Україна не приєдналась до стандартизованого автоматичного обміну податковою інформацією.

Таким чином, договір є певним юридичним фактом для податково-правового регулювання. Водночас, на нашу думку, перелік вищенаведених договорів у податковій сфері обумовлює не лише виникнення, зміну та припинення податкових правовідносин, але й сприяє виникненню суб'єктивних прав конкретних учасників таких правовідносин. Незважаючи на те, що певні прояви диспозитивності можливі виключно в рамках імперативного методу правового регулювання податкових правовідносин,

їх динамічність, мінливість податкової сфери дають підстави стверджувати про перспективи підвищення регулятивної можливості договірних конструкцій у податковому праві, адже в законодавстві неможливо передбачити всі варіанти розвитку податкових правовідносин.

Так, А. М. Котенко наголошує, що наявні певні тенденції у наукових пошуках учених до обґрунтування можливості застосування договірного способу регулювання деяких фінансових правовідносин [491, с. 55]. І нам варто приєднатися до таких наукових позицій, адже глобалізація економіки, бажання держави проводити ефективну податкову політику базуються на налагодженні тісних партнерських взаємовідносин між платниками податків та податковими органами, перетворенні фіскальної служби в сервісну службу призначену «служити» платнику податків. При цьому договірні відносини в податковій сфері є цивільними і суб'єкти таких правовідносин повинні вступати в договірні стосунки вільно та незалежно. В динаміці податкових правовідносин договори забезпечують перехід від нормативно-правового регулювання до індивідуального, встановлюючи при цьому суб'єктивні права та кореспондуючі обов'язки суб'єктів податкових правовідносин.

На нашу думку, ефективним способом побудови оновлених моделей податкових правовідносин, взаємопов'язані елементи яких базуються на реальних явищах правової дійсності, являється застосування договірних форм взаємодії та співпраці суб'єктів таких правовідносин. Стратегічними ініціативами розвитку ДФС до 2020 року викладено бачення податкової служби для платників податків та суспільства як професійного, неупередженого, відкритого, передбачуваного та відповідального партнера, сучасної сервісної служби з якісними адміністративними та інформаційними послугами [212]. Крім того, підпунктом 7.15 пункту 7 розділу 7 Плану роботи Державної фіскальної служби України на перше півріччя 2018 року, визначено завдання щодо створення, актуалізації та розвитку договірно-правової бази з питань співробітництва у податковій та митній сферах [212].

У зв'язку з цим вважаємо, що договірна форма врегулювання податкових правовідносин є одним із правових механізмів їх врегулювання, виступає гарантом прав і законних інтересів платників податків, надає змогу обирати найбільш ефективні способи партнерської взаємодії між платниками податків, податковими агентами й податковими органами, так як використання публічної та приватної договірних форм дозволяє узгодити їх права й обов'язки та формує сучасний підхід до забезпечення податкових правовідносин. Публічна (типова форма договору обумовлена положеннями законодавства) та приватна форма договору (нетипова форма договору узгоджується між сторонами договору) передбачає закріплення у вигляді договору публічної оферти в електронній формі розміщеній на офіційному сайті ДФС України. Укладається за ініціативи платника податків з державними контролюючим органом та узгоджує межі суб'єктивних прав та обов'язків сторін.

Базуючись на положення КАС України, згідно яким адміністративний договір – це дво- або багатостороння угода, зміст якої становлять права та обов'язки сторін, що впливають із владних управлінських функцій суб'єкта владних повноважень, який є однією зі сторін угоди, договір між платником податків та посадовою особою податкового органу як публічно-правового так і приватно-правового характеру є інструментом врегулювання податкових правовідносин, що у системі правових зв'язків наділений юридичною силою адміністративного акту.

На нашу думку, під договірною формою визначення прав і законних інтересів платників податків необхідно розуміти правову підставу виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин, а також спосіб захисту прав платників податків шляхом закріплення відповідних заходів впливу, спрямованих на усунення порушення їх прав і законних інтересів.

Як публічна, так і приватна договірні форми врегулювання системи податкових правовідносин мають особливе значення для ефективного функціонування системи податкових правовідносин в Україні та потребує запровадження відповідних право-

вих умов, зокрема: 1) законодавче визначення; 2) типова форма договору; 3) інформаційно-аналітичне забезпечення [64, с. 180].

Взаємне та плідне спілкування платників податків із посадовими особами державних виконавчих органів та органів місцевого самоврядування завдяки дієвості податкового права переходить у рамки конструктивного діалогу, коли кожен суб'єкт господарювання відчуває захищеність із боку держави, гарантованість своїх прав та законних інтересів. Відповідно досягти цього лише традиційними методами «команда» – «виконання», без застосування комплексу інноваційних методичних та методологічних підходів до процесу адміністрування податків і зборів, неможливо. В контексті удосконалення правового регулювання системи податкових правовідносин нами запропоновано закріплення типового договору про співпрацю та взаємодію Державної фіскальної служби України з платниками податків.

4.4 Вплив зарубіжного досвіду на вдосконалення правового забезпечення системи податкових правовідносин

Вибраний Україною курс на інтеграцію до Європейського Союзу визначив необхідність гармонізації українського податкового законодавства з аналогічним законодавством ЄС з метою відкриття доступу суб'єктам підприємництва до європейського ринку. Саме тому, на нашу думку, виникла необхідність впорядкування співробітництва та взаємодії платників податків та податкового органу за основним місцем їх обліку в рамках окремих договірних конструкцій, що мають на меті впровадження принципу відповідальності держави за формування та реалізацію політики у податковій сфері та законності адміністрування податків і зборів. Але потрібно зауважити, що українці повинні запозичувати лише той іноземний досвід, який може позитивно вплинути на національну податкову систему.

Основним шляхом узгодження правових норм України та Європейського Союзу є адаптація – процес розробки і прийняття нормативно-правових актів та створення умов для їх належного впровадження і застосування з метою поступового досяг-

нення повної відповідальності права України до європейського права [212].

М. О. Думчиков вказує, що така адаптація національного податкового законодавства до європейського потребує, насамперед, дослідження особливостей побудови систем оподаткування держав-членів ЄС, а також провідних держав світу для їх порівняння та визначення доцільності застосування такого досвіду в Україні [492, с. 113]. Позиція науковця заслуговує на нашу підтримку, адже кожна європейська країна на своїх історичних етапах розвитку пройшла шлях удосконалення систем оподаткування методом проб і помилок, впровадивши при цьому оптимальні моделі реалізації податкових правовідносин, які потрібно досліджувати та запозичувати їх досвід задля ефективної діяльності фіскальної служби держави, перетворення відносин з платниками податків в площину взаємоповаги, розуміння та 378е притягне податкових органів з урахуванням національних особливостей.

Напрями реформування податкової системи в Україні викладені в Угоді про асоціацію з Європейським Союзом та Стратегії сталого розвитку «Україна 2020», схваленої Указом Президента України від 12 січня 2015 року № 5/2015 (далі – Стратегія) [493].

Стратегією визначено мету податкової реформи як побудову податкової системи, яка є простою, економічно справедливою, з мінімальними затратами часу на розрахунок і сплату податків, створює необхідні умови для сталого розвитку національної економіки, забезпечує достатнє наповнення Державного бюджету України і місцевих бюджетів. Головними напрямками реформи є перехід від наглядово-каральної функції фіскальних органів до обслуговуючої, що допомагає у нарахуванні та проведенні сплати податків, а не має на меті наповнення бюджету за рахунок фінансових санкцій та переплат; зменшення кількості податків, їх розміру та спрощення порядку розрахунку і сплати; впровадження електронних сервісів для платників податків; зменшення податкового навантаження на заробітну плату з метою її детінізації; удосконалення законодавства України, спря-

мованого на посилення боротьби зі схемами ухиляння від сплати податків як юридичними, так і фізичними особами, зокрема удосконалення адміністрування податку на додану вартість, формування системи податкового контролю залежно від ступеня ризику в діяльності платників податків, забезпечення відкритості доступу до інформації про сплату податків, удосконалення законодавства з питань трансфертного ціноутворення, впровадження контролю за видатками фізичних осіб [492].

М. В. Вікторчук звертає увагу, що вітчизняне законодавство та міжнародні угоди з Європейським Союзом не містять визначення терміна «гармонізація», а приведення законодавства України відповідно до законодавства Європейського Союзу чи іншого інтеграційного об'єднання по-різному визначається в нормативних актах України та в дослідженнях науковців. Термін «гармонізація» слід розглядати в широкому й вузькому розумінні, тобто як гармонізацію правових систем та як гармонізацію законодавства [493, с. 10].

Нам видається слушною позиція науковця, адже на сьогодні до ПК України вже внесено певні зміни, що наближають країну до європейського еталону. Наприклад, принцип прозорості, відкритості та простоти адміністрування податків і зборів в країнах Європейського Союзу знаходить відображення в їх кількості. Водночас, відповідно до Закону України від 28 грудня 2014 року № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи», починаючи з 1 січня 2015 року в Україні зменшена кількість податків і зборів з 22 до 11, а саме, впроваджено: 7 загальнодержавних податків, 2 місцевих податки та 2 місцевих збори [495]. Але на сьогодні процес реформування податкових правовідносин продовжується. Саме тому питання інтеграції зарубіжного досвіду щодо їх побудови та реалізації в національну систему оподаткування, на нашу думку, потребують подальшого наукового дослідження.

Л. Г. Удовика зазначає, що на фоні формованої глобалізації фінансів і торгівлі, боротьби за природні ресурси та шляхи їх транспортування, ми бачимо, як окремі країни без огляду на

глобальні наслідки формують і реалізують своє законодавство й економічну політику у власних інтересах, порушуючи норми міжнародного права. Саме тому, обираючи методи розв'язання проблем, Україні необхідно переходити від односторонніх дій до двохсторонніх, а від них – до багатосторонніх і наднаціональних; від «м'якого» права – до «жорстокого» права; від примата внутрішнього права в тих або інших питаннях – до примата міжнародного права, використовуючи досвід інших держав [496, с. 268].

Нам варто погодитись з науковцем-правником, оскільки шляхом встановлення податків і зборів держава спроможна регулювати економічну ситуацію в країні, а також здійснювати ефективний вплив на фінансово-господарську діяльність платників податків. Крім того, гармонізація податкових інтересів платників податків та держави в особі контролюючого органу можлива завдяки популяризації пріоритетності регулюючої та стимулюючої функції податків і зборів, адже основними цілями податкової політики являється підвищення рівня суспільного добробуту, створення сприятливого інвестиційного клімату в країні, підвищення рівня зайнятості населення тощо.

На противагу українській конструкції використання виключно імперативного методу правового регулювання податкових правовідносин, у зарубіжних країнах поряд з методом «вказівок» застосовуються альтернативні способи. Наприклад, у Федеративній Республіці Німеччині широко розповсюджений метод заохочення і метод рекомендацій, який доречно запозичити для України. На думку російського правника Ю. А. Єжова з метою забезпечення невідворотності сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів держава здійснює заходи щодо: створення такої системи справляння податків, яка б заохочувала платника у своєчасному та повному виконанні ним обов'язку зі сплати платежів [497, с. 6]. Ми переконані в справедливості викладеної позиції науковця, і потрібно констатувати, що українським законодавцем вже здійснено певні кроки побудови взаємовідносин держави з платниками податків у форматі «рівний – рівному».

Наприклад, згідно пункту 87.1 статті 87 ПК України, погашення податкового боргу платника податків з відповідного платежу можуть здійснити за рахунок надміру сплачених сум такого платежу (без заяви платника) або за рахунок помилковості/або надміру сплачених сум за іншими платежами до відповідних бюджетів (на підстав відповідної заяви платник) [50]. Крім того, згідно пункту 200.4 статті 200 ПК України щодо податку на додану вартість право при від'ємному значенні суми, розрахованої згідно з пунктом 200.1 цієї статті, така сума: підлягає бюджетному відшкодуванню за заявою платника у сумі податку, фактично сплаченій отримувачем товарів/послуг у попередніх та звітному податкових періодах постачальникам таких товарів/послуг або до Державного бюджету України, в частині, що не перевищує суму, обчислену відповідно до статті 200 ПК України на момент отримання контролюючим органом податкової декларації, на поточний рахунок платника податку та/або у рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу такого платника податку з інших платежів, що сплачуються до державного бюджету [50].

Водночас, на нашу думку, слід продовжувати будувати податкові правовідносини на умовах конструктивного діалогу, однакового розуміння податкових норм, спрощення податкових процедур, взаємоповаги та взаємного контролю. З цією метою необхідно розширити використання методу стимулювання та заохочення платників податків під час реалізації податкових правовідносин шляхом надання безпроцентних державних кредитів, пільг та знижок при сплаті податків та зборів «сумлінним» платникам, державних нагород та грошових заохочень, не притягнення платників податків до фінансової відповідальності у випадку незначних податкових порушень тощо.

Одним із результативних методів підвищення добровільності сплати податків, який водночас виступає ефективним механізмом досягнення економічних інтересів у податковій сфері, є всенародний референдум. Наочним і відносним прикладом цього є саме Грузія, яка своїми радикальними реформами у сфері державного публічного адміністрування державного управління

та адміністрування, дозвільної системи і, головне, оподаткування зробила серйозний якісний ривок у своєму соціально-економічному просторі [498, с. 175]. До «революції троянд» в Грузії діяли формально високі ставки податків та зборів. Грузинські податкові реформи, за які віддали свій голос більшість громадян країни, мали успіх не лише завдяки дієвій боротьбі з корупцією в податкових органах, але й планомірному зниженню ставок податків з одночасним скасуванням податкових пільг, спрощенню адміністрування податків та зборів, посиленню податкового контролю, що доречно врахувати при проведенні вітчизняної податкової реформи.

Загалом, аналіз зарубіжного досвіду вказує, що успіх усіх податкових реформ першочергово базується на застосуванні сучасних інформаційних технологій. Так, більшість європейських країн відмовилась від паперового документообігу та впровадили електронну звітність платників податків, яка є зручною, дозволяє економити фінансові витрати та час, унеможливорює стояння платників податків у чергах тощо. Крім того, акцентується увага на консультаційній та роз'яснювальній роботі вимог податкового законодавства з платниками податків. Наприклад, в Сполучених штатах Америки (США) існують окремі місця для індивідуальних зустрічей платників податків та податкових консультантів – Центри податкового управління США (IRS), які також функціонують при посольствах і консульствах США. Відділення надають відповіді на актуальні питання з питань оподаткування та практичну допомогу в заповненні податкових декларацій.

Як зазначає В. А. Кашин, податкові органи США надсилають платникам податків комплект податкових документів: чисту форму податкової декларації, яку платник податків представляв у минулому році, інструкцію щодо її заповнення та зміни в податковому законодавстві, а також інформацію про те, де можна отримати додаткову допомогу. Податкові декларації та інші друковані матеріали, що стосуються оподаткування, можна отримати в будь-якій податковій інспекції, громадській бібліотеці та замовити поштою [499, с. 398].

Водночас, можливості вітчизняного «електронного кабінету платника податків» дозволяють за допомогою вікна «бланки податкової звітності» як заповнити, так і надіслати податковому органу в електронному вигляді будь-яку податкову декларацію, а також роздрукувати чистий бланк на паперових носіях. До недоліків цього сервісу, на нашу думку, можна віднести відсутність покрокової зрозумілої інструкції або певного алгоритму для платника податків щодо її заповнення.

Як зазначає О. Є. Деменко у 1998 році Конгрес США поставив за мету: до 2007 року 80 % усіх звітів має подаватися в електронному вигляді. Рішення підкріпили законодавчо: у 2006 році було видано постанови, які забороняли подавати деякі звіти іншим способом, ніж електронний. Юридичним особам, що мають більш як 10 млн. 383є п. Активів, відтепер ніяк не уникнути використання нових технологій (раніше це поширювалося лише на осіб з кількістю активів у 50 млн. 383є п.) [500, с. 191]. В Україні також створено правове підґрунтя для подання податкової звітності для великих та середніх платників податків, платників податку на додану вартість лише в електронному вигляді шляхом внесення змін до статті 49 глави 2 розділу II ПК України.

Для виконання поставлених перед Управлінням державними доходами і митницями Великобританії завдань його структурні підрозділи займаються розробкою і впровадженням нових технологій і методів роботи з платниками податків. Так, у 2007 р. під час оформлення різних пільг через телефонні мережі почав застосовуватися «детектор брехні». Уловлюючи певні коливання і зміни тембру голосу, ця технологія дозволяє виявити незаконні заявки на отримання пільг та економити бюджетні кошти [501, с. 78]. Платник податків з його прагненнями, запитаннями та побажаннями знаходиться в епіцентрі податкової діяльності. Як зазначає В. І. Теремецький, позиція платників податків обов'язково враховується під час розробки або внесення змін до податкової політики держави, податкових процедур тощо. Вона з'ясовується шляхом проведення опитувань, анкетування, а також за допомогою взаємодії з представниками платників податків – саморегулюючими професійними об'єднаннями [502, с.

363]. Платники податків можуть подавати звітність в електронному вигляді, сплачувати податки та збори через Інтернет, отримувати податкові індивідуальні консультації в єдиній національній телефонній службі, яка захищена цифровим паролем, що гарантує конфіденційність інформації.

В Україні платники податків можуть отримати інформаційно-довідкові послуги в режимі онлайн зателефонувавши до Контакт-центру Державної податкової служби України за безкоштовним телефонним номером. Інформація завдяки автовідповідачу систематизована за тематиками: кнопка 1 – податок на додану вартість; кнопка 2 – податок на прибуток; кнопка 3 – податок на доходи фізичних осіб, військовий збір, єдиний соціальний внесок; кнопка 4 – плата за землю, акцизний податок, державне мито, податковий борг, ЗЕД; кнопка 5 – спрощена система, податок на нерухоме майно, РРО та готівкові розрахунки, інші місцеві податки і збори; кнопка 6 – екологічний податок, рентні плати, облік платників; кнопка 7 – загальні питання, права і обов'язки, відповідальність, переміщення товарів в/з зони АТО; кнопка 8 – митна справа. Контакт-центр також надає послугу «Залиште питання – ми Вам зателефонуємо».

Податковий орган Франції будує відносини з платниками податків у формі обміну думок, при цьому при виникненні у платника податків податкової заборгованості вона стягується в безспірному порядку. Для подання податкової звітності за допомогою Інтернет платники податків використовують певний алгоритм, коли відповідаючи на запитання та заповнюючи рядки декларації можна розрахувати податки та збори не лише за звітний податковий період, але і за майбутній.

Діяльність Головного податкового управління Франції спрямована на підняття рівня роз'яснювальної роботи серед платників податків. Зокрема, набирає популярності інформування населення про послуги податківців через мережу телефонних довідкових служб. У більшості мерій, а також у громадських організаціях працюють інформаційні пункти, широко практикуються телевізійні передачі з відповідями на запитання щодо оподаткування, публікуються податкові довідники для

підприємців, огляди податкового законодавства. Досить стабільною є практика проведення зустрічей, консультацій з платниками податків. Усе це дозволяє підвищувати рівень добровільної сплати податків [313, с. 472].

В Азербайджанській Республіці висока якість обслуговування платників податків досягалась шляхом інформування та навчання, функціонування телефонної довідкової служби, заохочення до системи використання електронного декларування та електронних платежів. Податковими органами на виконання запитів платників податків надаються безкоштовно інтерактивні податкові послуги, у тому числі щодо планування контрольних перевірок заходів.

Цікавим для України видається шведський досвід стосовно відкриття особового рахунку кожному громадянину, який має фіскальний номер. За дебетом відображаються всі нараховані платнику податків податки та збори, які списуються по мірі їх оплати. За кредитом – суми переплат. Платежі по податкам здійснюються на єдиний рахунок єдиним платіжним дорученням. Водночас, податковий орган самостійно розподіляє надходження до публічних фондів за призначеннями.

Крім того, податковий орган бере на себе обов'язок щодо заповнення податкової декларації платника податків по податку на прибуток на підставі відомостей про отримані доходи, яку платник лише підписує та має правові підстави надавати до неї заперечення та зауваження. Податки стягуються авансовими платежами протягом податкового року, та лише після його закінчення розраховується остаточна сума податкового зобов'язання. Національне податкове відомство Швеції постійно проводить податкові консультування платників податків через мережу Інтернет.

В Ірландії ще з 1997 року проголошено необхідність створення системи «самообслуговування платників податків». З метою реалізації цієї концепції розроблено та впроваджено Службу доходів он-лайн, яка надає послуги електронного декларування з вбудованими калькуляторами, миттєвим повідомленням

про операції, деталями заповнених податкових декларацій та сплати податків тощо.

Водночас, для кожної країни характерна специфічна система оподаткування, яка визначається виходячи з економічних умов, особливостей розвитку, традицій і політичних цілей держави. У міжнародній практиці більшість країн застосовують систему збирання податків, яка функціонує за принципом уніфікації податкової системи, а основою цього є гасло «єдина декларація – єдиний рахунок – єдиний платіж – єдина адреса платежу» [503, с. 210]. Досліджуючи податкові системи розвинутих країн, потрібно акцентувати увагу на їх складності. Податковий тиск в розвинутих країнах в середньому становить 22-25 % до ВВП (Данія – 47,8 %, Швеція – 33 %, Нова Зеландія – 32,1 %, Ісландія – 31,9 % при середньому значенні 24,7 %. Найнижчий податковий тиск у Словаччини – 16,3 %, Мексика – 16,7 %, Японія – 17,1 %, Корея – 17,9 %) [505].

Як стверджує А. Ю. Лаврешов за даними ОЕСР, Податковий кодекс в США за останні 30 років збільшився за обсягом в 2 рази, у Канаді – в 3 рази, в Нідерландах – в 2 рази. Сукупне податкове навантаження в країнах ОЕСР зросло з 33 % ВВП у 1980 році до 38 % – в середині 90-х років. Загальною закономірністю є те, що відносно високе податкове навантаження має місце у високорозвинених країнах з досить високим рівнем доходів населення. Парадоксом є те, що за рівнем середньодушових доходів Україна серйозно відстає від високорозвинених країн, а за податковим навантаженням стоїть в одному ряді з такими країнами, як Великобританія, Швейцарія, ФРН [504, с. 40-41].

Впливати на соціально-економічний розвиток окремих територій та відповідних територіальних громад держава може через коригування переліку та співвідношень між загальнодержавними та місцевими податками, зборами (обов'язковими платежами). Йдеться про класифікацію податків залежно від статусу органів влади, які їх встановлюють, та від рівня бюджетів, куди вони надходять. У країнах з федеральним устроєм (США, Німеччина, Російська Федерація та) класифікація податків за

статусною ознакою більш складна. В таких країнах податки слід поділити на федеральні, регіональні та місцеві [505, с. 98].

На нашу думку складність зарубіжних податкових систем наочно демонструє розгалужена система оподаткування Федеративної Республіки Німеччини, яка, не дивлячись на це, надає можливість ефективно виконувати державні функції та забезпечувати високий рівень життєдіяльності громадян. Відповідно до Основного Закону Федеративної Республіки Німеччини («Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland») податки поділяються на федеральні, земельні, місцеві та спільні. Податковий кодекс визначає основні поняття та загальні правила оподаткування, містить принцип збереження таємниці податкової інформації фінансовими органами. Водночас, він не є узагальнюючим законодавчим документом, адже й інші нормативно-правові акти визначають спеціальні правила оподаткування. Наприклад, Закон про податок на доходи корпорацій.

Всі податки Німеччини (45 видів податків і зборів станом на 31.05.2018 р.) можна розділити на три основні групи: податки на доходи; податки на майно; податки на угоди і споживання. Специфікою Німеччини є те, що податкова система передбачає два види податків на доходи підприємств: промисловий податок – Gewerbesteuer (GewSt) і податок на доходи корпорацій – Körperschaftsteuer (KSt). Крім того, застосовується податок на доходи фізичних осіб – Einkommensteuer (ESt) [506, с. 43].

Значна роль у формуванні бюджету належить місцевому оподаткуванню. Так, промисловий податок є важливим джерелом доходу, що стягується муніципалітетами. Ставки промислового податку мають право встановлювати органи місцевого самоврядування в розмірі від 5 % до 20 %. Базою оподаткування корпоративним податком прибутку корпорацій є прибуток, який розраховується шляхом вирахування з суми отриманих доходів суми понесених витрат та амортизації необоротних активів. Загальна ставка податку на прибуток корпорацій становить 25-33 % і варіюється в залежності від муніципальної бізнес-надбавки.

У Німеччині широко розвинутий інститут податкових консультантів, який має 100-річну історію свого формування. Так, Податковим кодексом Німеччини в 1919 році було введено поняття «уповноважений з питань податків», але інститут податкового консультанта повністю сформовано лише в 1975 році шляхом прийняття Закону «Про податкових консультантів». Складність заповнення податкової звітності, навіть для малих та середніх суб'єктів господарювання (наприклад, декларації про податок на прибуток корпорацій, яка налічує три форми і більше 12 додатків), обумовила необхідність забезпечити взаємодію між підприємствами та податковою службою з питань оподаткування шляхом використання послуг податкових консультантів. Якість наданих ними послуг та податкова безпека платників податків забезпечується високим рівнем підготовки податкових консультантів. Для складання відповідного іспиту, який коштує близько 1,5 тис. євро, потребується наявність вищої юридичної або економічної освіти та досвід роботи близько 17 років. Крім того, роль податкових консультантів відповідно до статті 3 Закону ФРН «Про податкових консультантів» можуть виконувати адвокати, які уповноважені одночасно здійснювати юридичний супровід підприємства. Податкова служба щороку стимулює платників податків користуватися послугами податкових консультантів шляхом перенесення строку подачі податкових декларацій на 4-7 місяців. Крім того, податкових консультантів прийнято вважати невід'ємною частиною податкового правосуддя, адже вони забезпечують досудове врегулювання податкових спорів. Податкові консультанти, водночас, надають платникам податків консалтингові послуги, пов'язані з економічним аналізом, підготовкою проектно-кошторисної документації, ціноутворенням тощо [506, с. 235].

Водночас, податкові органи випускають детальні інструкції з заповнення податкових декларацій. Терміни їх подання платниками податків сягають аж до 9-ти місяців, наступних за звітним роком. Водночас, в Україні терміни подання річних податкових декларацій до контролюючого органу становлять 60 календарних днів після закінчення податкового звітного періоду

– календарного року. Завдяки обмеженням щодо перенесення збитків на дохід за попередній рік в деклараціях про податок на прибуток корпорацій, кількість збиткових підприємств в Німеччині доволі незначна.

Встановлено три ставки податку на додану вартість: загальна – 19 %, знижена – 7 % (на основні харчові продукти, товари першої життєвої необхідності, книги, журнали), 0 % – для готелів і підприємств громадського харчування; підприємств, що здійснюють пасажирські перевезення. Спеціальний закон звільняє від сплати ПДВ певні категорії громадян – лікарів, включаючи ветеринарних лікарів та лікарів нетрадиційної медицини, страхових агентів [507, с. 236-237].

Як зазначає І. Д. Якушик, земельним податком у Німеччині обкладаються земельні ділянки підприємств, сільськогосподарські угіддя, лісове господарство. Ставка оподаткування складається з двох частин: основної, яка встановлюється централізовано; та додаткової, яку встановлює місцева громада. Загальна ставка податку коливається від 0,6 до 3,1 % від бази оподаткування, яка визначається з урахуванням нормативної, потенційної та фактичної доходності суб'єктів господарювання [508, с. 238].

Крім того, податок на собак не є обов'язковим податком, його регулююча функція направлена на обмеження кількості собак. На думку А. В. Поляка як додаткове джерело наповнення місцевих бюджетів доцільним може бути впровадження в Україні за зразком Німеччини місцевого податку на собак. Кошти, отримані від сплати цього податку, можуть використовуватися органами місцевої влади на будівництво й утримання притулків для безпритульних тварин, майданчиків для вихову собак, на прибирання територій, вакцинацію тварин тощо. Крім того, додаткове податкове навантаження на власників собак стимулюватиме їх до більш відповідального ставлення до придбання й утримання тварин, а також сприятиме зменшенню кількості безпритульних собак [509, с. 192]. Нам варто частково погодитися в позицією науковця, хоча, на нашу думку, введення додаткового виду місцевого податку на сучасному етапі є передчасним, адже, за даними Державної служби статистики України, чисельність

населення із середньодушовими еквівалентними загальними доходами у місяць, нижчими фактичного прожиткового мінімуму, за 2017 рік становить 13,5 млн. або 34,9 % загальної чисельності населення в Україні [212].

Для малих фірм у державі передбачено: створення неоподаткованого резерву прибутку, спеціальні норми амортизації, інвестиційний надлишок, які надаються податковими відомствами [510, с. 81]. Це сприяє стимулюванню зайнятості населення, розвитку малого підприємництва, зниженню рівня безробіття. Податкові інспекції Федеративної Республіки Німеччини підпорядковані Верховній фінансовій інспекції. Діяльність податкової поліції передбачає проведення розслідувань податкових правопорушень та податкових злочинів, адже чинним законодавством передбачена доволі висока відповідальність.

Цікавим досвідом для України є надання інструкції платнику податків про його основні права та обов'язки, яка додається до розпорядження про проведення податкової перевірки. Спеціальний відбір на основі аналізу ступенів ризику платників податків вчинення податкових правопорушень, який з успіхом застосовується в Німеччині, вже впроваджено в Україні.

Потрібно зазначити, що податок на доходи фізичних осіб у зарубіжних країнах являється найважливішим елементом податкових систем у зв'язку із застосуванням його в якості інструменту податкового регулювання та стабілізації економіки. В більшості розвинутих країн цей податок є податком із прогресивною шкалою податкових ставок, коли розмір ставки збільшується пропорційно заробленим коштам. Так, базою оподаткування доходу фізичних осіб у Німеччині є сукупний дохід фізичної особи. Податок сплачується під час виплату доходу або на підставі податкових декларацій. Так, громадянин Німеччини, який отримує доходи від двох або більше податкових агентів зобов'язаний подати декларацію. Із сукупного доходу вираховуються так звані особливі та непередбачувані витрати. Особливі витрати – аліменти, страхові внески, цільові внески на житлове будівництво, витрати на професійне навчання та підвищення кваліфікації; непередбачувані – вимушені витрати у випадку лікування себе та

членів своєї сім'ї. Класова система оподаткування передбачає класифікацію платників податків на 6 класів в залежності від соціально-правового статусу. Переходячи з одного в інший клас цієї системи оподаткування можна суттєво знизити рівень податкового навантаження. З 2004 року прибутковий податок справляється за прогресивною шкалою оподаткування (мінімальна ставка 15 %, максимальна – 42 %).

До однієї з найбільш вдалих та показових податкових реформ ЄС належить впровадження нової системи оподаткування малого бізнесу в Німеччині. У 2014 році уряд ФРН на чолі з Ангелою Меркель ухвалив законопроект, згідно з яким представники малого бізнесу можуть отримати податкові канікули на термін до 3 років за умови прибутковості в останні 3 фінансових роки. Крім того, малий бізнес в Німеччині тепер має пріоритетне право на обслуговування державних закупівель у відношенні до великих корпорацій [511].

Французька система оподаткування побудована на фіскальному підґрунті та базується на системності, гнучкості та соціальній спрямованості. Уповноважений орган (парламент або уряд) наділений правом щороку змінювати ставки основних податків. Основні надходження до бюджету, як і в Україні, забезпечує податок на додану вартість. Наявні чотири ставки ПДВ, а саме: нормальна (19,6 % (в Україні основна – 20 %)), підвищена (22 %), скорочена (7 %), низька (5,5 %). За низькою ставкою оподатковуються операції у сфері з медикаментозними препаратами. Водночас, в Україні аналогічні операції оподатковуються за зниженою ставкою – 7 %.

До непрямих податків також належать мито, акциз, туристичний збір. Цікавим є досвід оподаткування податком на доходи фізичних осіб не конкретних осіб, які досягли 18-річного віку, а доходи родини в цілому, що є актуальним для України з погляду на ту надскладну економічну ситуацію, яка має місце сьогодні. На нашу думку, корисним є досвід надання податкових пільг через механізм амортизації, який спрямований на оновлення та модернізацію основних засобів платників податків.

При здійсненні земельного оподаткування у Франції визначається категорія ділянки. Якщо земельна ділянка є забудованою то сплачується земельний податок. Оподаткуванню підлягають сільськогосподарські та інші господарські споруди, будинки, нерухомість промислового та комерційного призначення. Базою оподаткування є 0,5 кадастрової орендної вартості ділянки. Сільськогосподарські землі, що розташовані за межами міст, та землі державної власності звільнені від оподаткування земельним податком. Якщо земельна ділянка є незабудованою, то сплачується податок на незабудовані ділянки. База оподаткування визначається залежно від виробничого призначення (рілля, виноградники, сади) та по видах сільгоспкультур (зернові, олійні тощо) і становить 80 % кадастрової орендної вартості [512, с. 37].

З 1985 року у Франції створено офшорні зони, які мають пільгові умови оподаткування господарської діяльності. Така особливість податкової системи має на меті звільнення підприємств, що створюють робочі місця від оподаткування прибутку строком до 10 років. На нашу думку, використання досвіду офшорних зон на Україні не є актуальним. Український платник податків потребує запозичення французького досвіду щодо високого рівня добровільності сплати податків (близько 90 % податків сплачується в добровільному порядку). Допомогу у заповненні податкових декларації платники податків отримують від приватних аудиторів або консультаційних бюро, присутність яких є обов'язковою при проведенні планових та позапланових податкових перевірок такого платника податків.

Податок на доходи фізичних осіб розраховується на родину і сплачується від 0 % до 54 % з річного доходу понад 300 000 євро.

Організаційна структура податкового органу має три рівні. Контроль за фінансово-господарською діяльністю великих платників податків здійснює Управління національних та міжнародних перевірок, яке входить до складу центрального апарату. Водночас, в Україні інспекція по роботі з великими платниками

податків підпорядковується підпорядковується податковому органу регіонального рівня, а саме – міста Києва.

Податкові органи Франції мають право ухвалити рішення про ліквідацію юридичної особи, якщо протягом трьох місяців вона не звітує та не вдається встановити її місцезнаходження. В Україні можливо здійснити ліквідаційну процедуру підприємства за зверненням податкового органу лише в судовому порядку, за умови, що підприємство не звітує більше року.

На нашу думку, цікавим та корисним для України є досвід Франції щодо прийняття Кодексу податкових процедур, який регулює проведення податкових перевірок. Для відбору до плану проведення перевірок здійснюється доперевірочний аналіз та використовується, так звана, стороння інформація, що сприяє результативності перевірок. Період, за який може бути проведена перевірка, для малих підприємств становить один рік, для середніх та великих – три роки. Однак за обґрунтованим рішенням податкового органу період проведення перевірки може бути збільшено. Підставами може бути збитковість платника податків або ознаки трансфертного ціноутворення.

Франція – країна жорстких фінансових санкцій за податкові правопорушення. Наприклад, за несвоєчасне подання декларації встановлено штраф у розмірі 9 % суми визначеного податкового зобов'язання.

У Великобританії основні федеральні податки забезпечують до 90 % загальної суми податкових надходжень. Це пояснюється історичними причинами, оскільки значні витрати, які здійснювались країною на будівництво флоту, утримання колоній, розвиток міжнародної торгівлі, фінансувались з центрального рівня. Водночас, місцеве оподаткування не є достатньо розвинутим у порівнянні з такими країнами, як США та Канада.

Основою прямого оподаткування є податок на доходи з населення, який визначається та збирається на кумулятивній основі (сплачується щотижня відповідно до доходу, отриманого за податковий період – тиждень), та податок на доходи корпорацій. Малі платники податків (якщо дохід становить менше 250 тис. фунтів стерлінгів) мають пільги в оподаткуванні прибутку у ви-

гляді зниженої ставки податку. Податок на додану вартість відіграє особливо важливу роль у системі непрямого оподаткування, адже забезпечує до 17 % доходів зведеного бюджету. Він був запроваджений у 1973 році як фіскальна умова членства Великобританії в Європейському Союзі. Сьогодні існують варіативні ставки ПДВ, залежно від товарів або послуг, що надаються: стандартна ставка 20 %, знижена ставка 5 %, нульова ставка. Всі платники податків, які здійснили господарські операції на загальну суму 5500 фунтів стерлінгів, зобов'язані зареєструватися платниками податку на додану вартість та отримують реєстраційний номер.

Особлива увага приділяється адмініструванню крупних платників податків, які забезпечують до 70 % податкових надходжень. Як зазначає Є. С. Маринчак, у правових державах світу зв'язок громадянин – держава впроваджений у всіх можливих формах, зокрема в онлайн-режимі. Оподаткування не є винятком. Так, одним із яскравих прикладів є сервіс PAYE, що використовується фіскальною службою Великобританії та є однією з частин електронного урядування. Він призначений для онлайн взаємодії між фіскальною службою та податковим агентом (роботодавцем) для відправлення звітів щодо заробітної плати (доходів працівників); доступу до податкових кодів та іншої інформації про співробітників; оскаржування рішень, дій, бездіяльності фіскальної служби; отримання сповіщення від фіскальної служби в разі пропуску строку направлення податкової звітності тощо. Система працює за податковими кодами платників податку, які містять інформацію про суму, що підлягає утриманню. Податковий код щороку присвоюється окремо кожному платнику податку та складається із цифр, що містять інформацію про його оподатковуваний дохід, та літер, які вказують на види податків (пільг), які сплачує дана особа [513, с. 171-172].

Основною характерною ознакою моделі сплати податків до бюджету є те, що вони сплачуються на розрахункові рахунки, які відкриваються у розрізі видів податків, за принципом податок (або збір) – окремий рахунок для перерахування платниками сум, належних до сплати. Для кожного з податків та зборів у

Британській податковій службі (HMRC – Her Majesty's Revenue and Customs) існує рахунок у банку для сплати відповідною категорією платників по усій території країни. Ураховуючи специфіку податку для деяких платників рахунки відриті в регіональних офісах Податкової служби Великобританії. Центральними фігурами податкової служби є збирачі податків і податкові інспектори, які підпорядковуються окружним контролерам. У підпорядкуванні податкових інспекторів знаходяться помічники і клерки. Країна поділена на 600 дільниць і 135 центрів збирання податків. Оцінюючи систему адміністрування в цілому, можна зробити висновок, що вона є менш прогресивною, ніж система адміністрування США, оскільки платникам податків приділяється уваги набагато менше [514, с. 211].

Погоджуємось із думкою А. П. Гринько, Т. В. Бочулі, І. Є. Волошенюк, що у податковій системі України сформований комплекс різноманітних податків, які властиві різним країнам світу. Однак значну кількість податків не можна оцінювати однозначно, оскільки не всі податки однаково затребувані для суспільно-економічного розвитку. Реалізація кожного податку має відповідати реальним можливостям і потребам не лише держави а й платників податків, від чого залежить функціональне призначення податкової системи країни та що позначається на процедурі податкового регулювання. Перевантаження кількістю податків спричиняє асиметрію їх функцій, що негативно позначається на всій системі оподаткування з погіршенням економічних умов, в яких організовуються податкові відносини та здійснюється податкове регулювання [514, с. 206]. Дійсно, незважаючи на значну кількість функцій податків, при реалізації податкових правовідносин провідне місце займає якась одна функція і, як правило, фіскальна. Водночас, для сприятливого соціального та економічного розвитку країни потрібно досягнення балансу між функціями податків.

Загалом, аналіз світового досвіду оподаткування говорить про те, що держава зацікавлена та приймає активну участь у стимулюванні підприємницької діяльності. До розвинутих форм такого стимулювання належать:

– спрощена система оподаткування, обліку та звітності, яка особливо актуальна для малих суб'єктів господарювання (Великобританія: малі підприємці з річним доходом до 15 тисяч фунтів стерлінгів заповнюють податкову декларацію без деталізації активів та зобов'язань; США: суб'єкти господарювання з річним доходом до 110 тисяч доларів можуть подавати податкову декларацію один раз на рік тощо). Упровадження альтернативних (спрощених) систем оподаткування пов'язано із пошуком шляхів зниження податкового навантаження на сектор економіки, створення сприятливого середовища для окремих категорій платників податків, зниження витрат платників податків щодо складання й подання податкової звітності. В Україні спрощена система оподаткування, обліку та звітності є найбільш прийнятною та зрозумілою для платників податків. Платники – «спрощенці» поділяються на чотири групи залежно від обсягу валового доходу за календарний рік та кількості найманих працівників. Четверту групу складають сільськогосподарські товаровиробники. Податкова декларація по єдиному податку передбачає лише декларування валового доходу суб'єкта господарювання та розрахунок податку відповідно до ставок встановлених Податковим кодексом України;

– застосування знижених ставок прибуткового податку (США: базова ставка 34 %; податок розраховується за такою схемою: корпорація сплачує 15 % за перші 50 тис. Оподаткованого доходу, 25 % – за наступні 25 тис. п. І 34 % – на решту суми. Крім цього, на доходи в діапазоні від 100 до 335 тис. Застосовуються надбавка до ставки у розмірі 5 %. Із подальшим збільшенням оподаткованого доходу ставка податку зростає і становить відповідно 35 % і 38 %; скорочено ставки оподаткування корпорацій Бельгії – 22,5 %, Данії – 21,8 %, Кіпру – 19 %, Польщі – 11 %, Чехії – 11 %, Латвії – 10 %; Найнижчий рівень корпоративного оподаткування відбувається в країнах – нових членах ЄС). В Україні базова ставка по податку на прибуток становить 18 %. В залежності від бази оподаткування діють ставки 3 % (за договорами з довгострокового страхування), 10 %

(від доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів), 0,4,6,12,15 і 20 % до доходу нерезидентів.

– звільнення від сплати податку на додану вартість та застосування диференційованих ставок (Польща: основна ставка оподаткування 22 %; 7 % до будівельних матеріалів та послуг, продукції друкарства; 3 % до деяких фармацевтичних товарів; нульова ставка для експортованих товарів; звільнення від ПДВ послуг освіти, медицини, страхування, певних видів харчових продуктів; Франція: малі суб'єкти господарювання реєструються платниками ПДВ, але податок не сплачують при недосягненні мінімального граничного розміру валового доходу). В Україні ставки податку на додану вартість в залежності від бази оподаткування встановлюються: 20 %, 0 %, 7 % (на лікарські засоби та медичні вироби). Звільнені від оподаткування податком на додану вартість освітні послуги, постачання продуктів дитячого харчування та товарів дитячого асортименту для немовлят, деякі медичні послуги тощо;

– стимулювання інвестицій у капітальні активи (Франція: частина оподаткованого прибутку малих суб'єктів господарювання, повинна бути використана для капіталовкладень у це ж підприємство; Нідерланди: зменшується оподатковуваний прибуток на суму інвестицій у деякі капітальні активи; Великобританія: введено податкову знижку на амортизацію будівель та устаткування тощо). В Україні до податкових стимулів можна віднести впровадження автоматичного бюджетного відшкодування податку на додану вартість, систему пільг з податку на прибуток та податок на додану вартість, пільгове кредитування інноваційних проектів, прискорену амортизацію основних засобів тощо.

– надання податкових канікул новоствореним підприємствам (Йорданія: податкові канікули до шести років; Індонезія: новостворені підприємства у пріоритетних галузях економіки не сплачують податки протягом періоду від двох до шести років; Пакистан: надання податкових канікул підприємствам добувної галузі, виробникам продуктів харчування (до п'яти років)).

В Україні так звані «податкові канікули» передбачені для платників податку на прибуток підприємств до 2021 року. Пунктом 33 підрозділу 4 розділу XX ПК України регламентовано, що на період до 31 грудня 2021 року застосовується ставка нуль відсотків для платників податку на прибуток, у яких річний дохід, визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний період, не перевищує трьох мільйонів гривень та розмір нарахованої за кожний місяць звітного періоду заробітної плати (доходу) кожному з працівників, які перебувають з платником податку у трудових відносинах, є не меншим як дві мінімальні заробітні плати, розмір якої встановлено законом, та які відповідають одному із таких критеріїв: а) утворені в установленому законом порядку після 1 січня 2017 року; б) діючі, у яких протягом трьох послідовних попередніх років (або протягом усіх попередніх періодів, якщо з моменту їх утворення пройшло менше трьох років) щорічний обсяг доходів задекларовано в сумі, що не перевищує трьох мільйонів гривень, та у яких середньооблікова кількість працівників протягом цього періоду становила від п'яти до 20 осіб; в) які були зареєстровані платниками єдиного податку в установленому законодавством порядку в період до 1 січня 2017 року та у яких за останній календарний рік обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) становив до трьох мільйонів гривень та середньооблікова кількість працівників становила від п'яти до 50 осіб [50].

Крім того, варто відмітити, що копіювання досвіду зарубіжних країн без врахування національних особливостей є шкідливим для України, адже економіка країни далека від складних фінансових інструментів та стрімкого зростання. Лише спрощення правил оподаткування та максимальне звільнення ринку від регулювання забезпечить рух капіталу, що сприятиме підвищенню ефективності стягнення податків та соціальних відрахувань.

Основним фіскальним інструментом країн-членів ЄС являється податок на додану вартість, систему оподаткування яким було запропоновано у Німеччині у 1919 році Вільгельмом фон

Сіменсом. Незважаючи на численні дискусії, понад 40 країн світу закріпило його як основний бюджетоформуючий податок у своїх податкових системах.

Як зазначає М. О. Думчиков, в межах ЄС основним джерелом правового регулювання оподаткування ПДВ є директиви. Так, шоста директива № 77/388/ЄЕС «Щодо гармонізації законодавства країн – членів стосовно податків з обороту – структура та процедури для впровадження загальної системи податку на додану вартість: єдина база обчислення» система ПДВ отримала свій подальший розвиток. Важливим доповненням до зазначеної директиви стала Директива 92/77/ЄЕС від 19 жовтня 1992 р. «Щодо уточнення загальної системи податку на додану вартість», яка стосувалася саме ставок податку. 28 листопада 2006 року було прийнято нову Директиву Ради 2006/112/ЄС «Про спільну систему податку на додану вартість», яка внесла деякі зміни до Шостої директиви [516]. Крім того 2007 роком датується також Директива Ради ЄС № 2007/74/ЄС «Про звільнення від податку на додану вартість і акцизів на товари, що ввозяться особами, які подорожують з третіх країн» [516]. Ставки ПДВ застосовуються в розмірі від 15 % до 27 % (Угорщина – 27 %; Австрія, Болгарія, Великобританія, Словаччина, Франція та Естонія – 20 %; Бельгія, Іспанія, Латвія, Литва і Нідерланди, Чехія – 21 %; Люксембург – 17 %). В Україні фіскальна ефективність податку на додану вартість дуже висока. Наразі актуальним вбачається необхідність вдосконалення податкового адміністрування ПДВ в Україні за допомогою ліквідації схем його незаконного відшкодування з бюджету, використання схем ухилення від оподаткування ПДВ, скорочення пільг та посилення контролю за сплатою податку контролюючим органом.

Отже, використання зарубіжного досвіду є доцільним і матиме належний ефект у разі детального аналізу можливостей його реалізації в умовах української дійсності. Щодо не притягнення зарубіжного досвіду для удосконалення законодавства, цілком слушною та важливою є думка Л. М. Касьяненко, яка зазначає, що дійсно запозичення досвіду зарубіжних країн є одним із пріоритетних напрямів на шляху формування досконало-

го вітчизняного законодавства. Однак, як свідчить практика, за-
позичення такого досвіду дає не завжди бажаний ефект, створює
законодавчі суперечності та з часом призводить до виникнення
прогалин у регулюванні тих чи інших правових відносин. Лише
окремі положення можуть бути корисними за їх вдалого поєд-
нання з національними особливостями [517, С. 443]. Проте, об-
мін зарубіжним досвідом із використання інформаційно-
технічного, електронного та договірної забезпечення щодо об-
міну податковою інформацією забезпечить попередження та
нейтралізацію податкових правопорушень і дозволить підтри-
мувати високий рівень бюджетних надходжень.

Висновки до розділу 4

Основою успіху проведених податкових реформ розвину-
тих країн світу являється принцип орієнтації на платника подат-
ків, перетворення контролюючого органу на демократизовану
державну інституцію із сервісною функцією. Крім того, широке
використання інформаційно-комунікаційних технологій під час
адміністрування податків та зборів розширило можливості об-
міну податковою інформацією, в тому числі міжнародного, та
сприяло отриманню достовірних відомостей про доходи, витра-
ти, фінансові зобов'язання та фінансовий стан платників подат-
ків. Реформування діяльності податкових органів призвело до
створення привабливого інвестиційного клімату в країнах, зни-
ження податкового навантаження на бізнес та стимулювання
економічної ситуації.

Вплив зарубіжного досвіду на побудову та функціонування
системи податкових правовідносин в Україні без врахування
національних особливостей є шкідливим. Лише спрощення пра-
вил оподаткування, підвищення якості адміністрування податків
та зборів, звільнення ринку від державного регулювання сприя-
тиме підвищенню рівня надходжень податків та зборів до бю-
джетів.

При проведенні вітчизняної податкової реформи та удо-
сконаленні чинного законодавства, яке регулює податкові пра-
вовідносини, запропоновано врахувати наступні пропозиції:

– розширити використання методу стимулювання та заохочення платників податків під час реалізації податкових правовідносин шляхом надання безпроцентних державних кредитів, пільг та знижок при сплаті податків та зборів та сумлінним платникам податків, державних нагород та грошових заохочень, притягнення платників податків до фінансової відповідальності у випадку незначних податкових порушень тощо;

– вдосконалити податковий сервіс «Електронний кабінет платника податків» покроковою інструкцією або певним алгоритмом для платників податків щодо заповнення податкової звітності;

– втілити новітні методи роз'яснень вимог чинного податкового законодавства серед платників податків шляхом їх навчання, проведення тренінгів, інтерактивного інформування, випуску детальних інструкцій із заповнення податкових декларацій, створення консультаційних податкових центрів тощо;

– розробляти та впроваджувати нові технології та методи роботи з платниками податків з метою налагодження партнерських взаємовідносин, а саме: проведення опитувань, анкетувань платників податків, створення електронної податкової системи «обміну думок», сповіщення в разі пропуску строку направлення податкової звітності;

– створити та забезпечити функціонування єдиного казначейського рахунку на сплату всіх податків та зборів;

– розробити та запровадити Проект Закону України «Про податкових консультантів в Україні»;

– розробити та втілити Проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України» про доповнення Главою «Податкові процедури» Розділу II «Адміністрування податків та зборів» ПК України, у якій закріпити: – порядок реєстрації та обліку платників податків; – особливості подання податкової звітності до контролюючого органу; – порядок взаємодії платників податків з податковими консультантами та податковими радниками; – порядок вирішення податкових спорів. У Додатку 4 цього наукового дослідження представлений Про-

ект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України», а саме Глава «Податкові процедури».

– посадовим особам податкових органів надавати інструкції платникам податків про їх основні права та обов'язки, що повинні додаватися до розпоряджень про проведення податкових перевірок податковими органами;

– запровадити процедуру отримання платниками податків податкових пільг через механізм амортизації, який спрямований на оновлення та модернізацію основних засобів;

– розробити Проект Закону України «Про податкові перевірки», який визначить поняття, завдання, види та підвиди всіх податкових перевірок, порядок їх проведення та оформлення, спеціальні права й обов'язки суб'єктів податкових перевірок, з метою впорядкування правовідносин у сфері податкового контролю;

Сутність партнерської взаємодії платників податків з податковими органами, яка полягає у проведенні комплексу спільних дій і заходів, спрямованих на забезпечення досягнення балансу прав та інтересів учасників податкових правовідносин, що ґрунтується на єдності часу й місця його здійснення, та відображає демократичний характер зв'язків між платниками податків і фіскальними органами.

Одним із найбільш перспективною формою взаємодії пропонуємо визначити її електронно-цифровий формат, адже новітні інформаційні технології невдовзі стануть визначальними чинниками соціально-економічного розвитку українського суспільства. Однак, побудова оновлених форм взаємодії повинна відбуватись з урахуванням досвіду розвинених країн світу, принципів рівноправності та балансу прав і обов'язків їх учасників, а також відповідності засобів поставленим цілям.

Основними об'єктивними показниками електронно-інформаційної взаємодії платників податків та фіскальних органів є: 1) дистанційна взаємодія обміну інформацією набуває миттєвого та глобального характеру; 2) усунення корупційних ризиків у зв'язку із виключенням особистісного спілкування учасників податкових правових відносин; 3) суттєво зростає

значення доступу до інформації з метою запобігання правопорушенням у податковій сфері; 4) діяльність платника податків здійснюється на основі використання послуг, що надаються за допомогою інформаційно-інтелектуальних технологій та технологій зв'язку фіскальних органів; 5) наявність оперативного доступу до інформації наділяє фіскальні органи роллю координатора правомірної поведінки платників податків у сфері оподаткування.

Однією з популярних форм взаємодії у розвинутих країнах світу є договірна форма, яка виступає гарантом прав і законних інтересів платників податків, надає змогу обирати найбільш ефективні способи партнерської взаємодії між платниками податків, податковими агентами й податковими органами, так як використання публічної та приватної договірних форм дозволяє узгодити їх права й обов'язки та формує сучасний підхід до забезпечення податкових правовідносин. Метою організації взаємовідносин у договірній формі є налагодження співпраці та співробітництва сторін у сфері оподаткування, а також бачення ДФС України як надійного, професійного, відкритого, відповідального партнера для платника податків, як сучасної сервісної служби з якісними адміністративними та інформаційними послугами. Водночас, взаємна повага та відповідальність сторін сприятиме підвищенню податкової правосвідомості та самодисципліни платника податків. Незважаючи на особливості імперативного методу правового регулювання податкових правовідносин, пропонуємо втілити дієві електронні, публічні та приватні договірні форми взаємодії платників податків та посадових осіб податкових органів.

Вважаємо, що договірна форма врегулювання податкових правовідносин є одним із правових механізмів їх врегулювання, виступає гарантом прав і законних інтересів платників податків, надає змогу обирати найбільш ефективні способи партнерської взаємодії між платниками податків, податковими агентами й податковими органами, так як використання публічної та приватної договірних форм дозволяє узгодити їх права й обов'язки та формує сучасний підхід до забезпечення податкових правовідносин.

Використання цивільно-правових та господарсько-правових дефініцій та інститутів, їх поняттєво-категоріального апарату у сфері податкових правовідносин дає змогу ефективніше врегулювати податкові правовідносини, уникаючи дублювання та суперечності правових норм. Так, договір між платником податків та посадовою особою податкового органу як публічно-правового так і приватно-правового характеру є інструментом врегулювання податкових правовідносин, що у системі правових зв'язків наділений юридичною силою адміністративного акту. Як публічна, так і приватна договірні форми врегулювання системи податкових правовідносин мають особливе значення для ефективного функціонування системи податкових правовідносин в Україні та потребує запровадження відповідних правових умов, зокрема: 1) законодавче визначення; 2) типова форма договору; 3) інформаційно-аналітичне забезпечення.

Під «договірною формою визначення прав і законних інтересів платників податків» розуміти правову підставу виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин, а також спосіб захисту прав платників податків шляхом закріплення відповідних заходів впливу, спрямованих на усунення порушення їх прав і законних інтересів. У Додатку 3 цього наукового дослідження представлений зразок Угоди про співпрацю та взаємодію ДФС України з платниками податків.

Положення про необхідність впровадження новітніх електронних технологій для спілкування платників податків із контролюючим органом в он-лайн режимі з метою спрощення податкових процедур, роз'яснення вимог чинного податкового законодавства та зниження корупційної складової в діяльності податкового органу.

Суб'єктивне право на податкову інформацію платників податків охоплює: 1) право власності на податкову інформацію, 2) право на обмеження доступу до податкової інформації, 3) право доступу до податкової інформації, 4) право на охорону та захист податкової інформації.

ВИСНОВКИ

В українському законодавстві та в правовій доктрині податкові правовідносини згадуються як основа національної податкової системи України, але в теорії податкового, фінансового права та в інших галузях юридичної науки досі не сформувалося єдиного підходу до розуміння поняття «податкові правовідносини», їх правової природи, системи, видів та інших істотних елементів, у зв'язку з динамічністю податкового законодавства, досі не сформувалося.

Під податковими правовідносинами у сучасних умовах запропоновано розуміти – правові відносини, які виникають, змінюються та припиняються на підставах, визначених законом або договором, між суб'єктами податкового права щодо реалізації своїх прав, обов'язків та законних інтересів, обмежених публічними інтересами, щодо встановлення, зміни та припинення дії податків і зборів, їх обчислення та сплати, реєстрації й адміністрування податків і зборів, подання податкової звітності, здійснення податкового контролю, притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства, а також оскарження рішень, дій та бездіяльності посадових осіб контролюючих органів.

Визначено характерні ознаки, які необхідно враховувати при визначенні поняття «система податкових правовідносин» з позицій фінансового права, зокрема: 1) належність до фінансових правовідносин; 2) наявність зворотного ефекту – з одного боку, реалізація державної податкової політики, метою якої є регулятивний вплив на податкові відносини, а з іншого боку, досягнення цілей та інтересів платників податків є критерієм ефективності функціонування системи податкових правовідносин; 3) спрямованість на узгодження публічного та приватного інтересу у сфері оподаткування. Акцентовано увагу на поділ шляхів розвитку системи податкових правовідносин в Україні за

правовим, економічним, державним, місцевим (регіональним) та міжнародним напрямком.

Здійснено класифікацію податкових правовідносин України за такими сучасними критеріями як: 1) за змістом правових норм – матеріальні та процесуальні; 2) за характером правовідносин – регулятивні, організаційно-процедурні, облікові, реєстраційні, попереджувальні, контролюючі; 3) за суб'єктним складом – активні та пасивні; 4) за структурою податкового правовідношення – прості та складні; 5) за функціональним призначенням – загально-регулятивні, індивідуально-регулятивні, комплексні, змішані та охоронні; 6) за характером міжсуб'єктних правових зв'язків – абсолютно визначені та відносно визначені; 7) за правовою підставою виникнення, зміни та припинення податкового правовідношення – на підставі податкової норми, на підставі юридичного факту, на підставі виникнення податкової правосуб'єктності та набуття матеріальних активів; 8) в залежності від об'єкта правовідносин – основні та похідні; в залежності від змісту правовідношення – загальні та спеціальні.

Під «формою податкових правовідносин» пропонується розуміти порядок, побудову та структуру правових зв'язків між суб'єктами податкових правовідносин. Запропоновано виділити прості та складні форми податкових правовідносин, які залежать від структури та складності побудови взаємозв'язків між суб'єктами податкових правовідносин. До простої форми податкових правовідносин можна віднести правовідносин із виконання податкового обов'язку щодо справляння податку і збору, утримання податковим агентом доходу платника податку для виконання податкового обов'язку зі сплати податку, подання електронної податкової звітності, заповнення платником податків електронної декларації, реєстрація платника податку тощо. До складної форми податкових правовідносин можна віднести всі податкові процедури адміністрування податків і зборів, а саме облік платників податків, порушення платником податків податкового законодавства, виникнення податкового спору, застосування заходів забезпечення виконання податкового зобов'язання тощо.

Розглянуто підходи до класифікації загальних та спеціальних принципів функціонування системи податкових правовідносин в Україні, запропоновано удосконалення їх змісту за різними критеріями поділу: 1) за джерелом походження: принципи податкових правовідносин, передбачені законодавством, визначені правовою доктриною та зумовлені податковою практикою; 2) за змістом: принципи побудови та функціонування системи податкових правовідносин, принципи оподаткування, принципи, визначені податковим законодавством та конституційні принципи.

Диференційовано правове забезпечення функціонування системи податкових правовідносин в Україні на: конституційно-правове, міжнародно-правове, адміністративно-правове, фінансово-правове та договірне врегулювання, а також прецедентне врегулювання податкових правовідносин шляхом використання судових рішень і висновків щодо тлумачення окремих положень податкового законодавства.

Обґрунтовано необхідність законодавчого визначення повного переліку правових підстав виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин, до яких віднесено юридичні факти, податковий обов'язок, податкову правосуб'єктність, набуття об'єкта податкових правовідносин та/або припинення його існування та визначені законом форс-мажорні обставини, а також запропоновано закріплення таких правових наслідків виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин як юридичні факти, виконання податкового обов'язку та виникнення податкового боргу.

Правові наслідки виникнення податкових правовідносин виникають в залежності від певних обставин – виникнення податкових правовідносин тягне за собою виникнення податкового зобов'язання або в разі його несплати – податкового боргу, зміна податкових правовідносин – добровільну ліквідацію (реорганізацію) підприємства або фізичної особи – підприємця, переведення податкового боргу, а припинення податкових правовідносин – спричиняє примусову ліквідацію підприємства.

Визначено юридичні факти у податковому праві як обставин об'єктивної дійсності, ще існують у формі подій або дії (бездіяльності), які призводять до виникнення, зміни та припинення податкового правовідношення та характеризуються здатністю до юридичної кваліфікації, що є підставою для застосування норм права з метою регулювання породженого цими обставинами податкового правовідношення. Юридичні факти у податковому праві характеризуються як нормативно закріплені та не передбачають договірних засад їх визначення, зафіксовані у формі індивідуальних податкових актів з якими норми податкового права пов'язують виникнення, зміну та припинення податкових правовідносин.

На підставі узагальнення законодавчих положень та наукових позицій, запропоновано під поняттям «об'єкт податкових правовідносин» розуміти матеріальні (грошові кошти у формі податків і зборів) та нематеріальні (результати дій, податкова інформація) блага, з приводу яких виникає правовий зв'язок обмежений публічними інтересами між суб'єктами податкових правовідносин, що реалізують свої права та обов'язки задля забезпечення надходження податків і зборів до державних та місцевих фондів грошових коштів. Під поняттям «предмет податкових правовідносин» слід розуміти особливий зміст податкових правовідносин в залежності від сутності правового зв'язку між суб'єктами правовідносин для досягнення ними відповідного результату.

Досліджуючи суб'єктний склад податкових правовідносин, запропоновано виділити наступні ознаки суб'єктів податкових правових відносин, а саме: а) основний структурний елемент системи податкових правовідносин – свідомість та воля суб'єктів податкових правовідносин, що сприяють їх взаємодії, яка відбувається під впливом норм податкового права; б) суб'єкти вступають у взаємовідносини з приводу формування публічних грошових фондів та реалізації прав і обов'язків у фінансовій сфері – динамічний процес справляння податків і зборів реалізується через активну практичну діяльність учасників податкових правовідносин, яка врегульована податковими право-

вими нормами, та спрямований на досягнення можливості виконання державою своїх функцій; в) індивідуалізованість – суб'єкт податкових правовідносин наділений правом самовизначення в сфері податків і зборів; г) персоніфікація прав та обов'язків – оскільки податкові правовідносини є публічно-правовими відносинами, необхідність чіткої регламентації податкових прав та обов'язків владного та підпорядкованого суб'єкта, а також інших учасників таких правовідносин, дозволяє ефективно функціонувати системі контролю за правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю внесення у відповідний бюджет податків і зборів, установлених законодавством; д) нерівність суб'єктів податкових правовідносин – платники податків (юридичні та фізичні особи) протиставляються державі в особі контролюючого органу як зобов'язані суб'єкти.

Удосконалено класифікацію суб'єктів податкових правовідносин за різними підставами, а саме: 1) за ступенем визначеності: безпосередні та опосередковані; 2) за характерними ознаками: основні та спеціальні; 3) за характером обов'язку: активні та пасивні; 4) за способом організації: колективні та індивідуальні; 5) за наявністю владних повноважень: владні, функціонально-підлеглі та виконавці.

Узагальнено комплекс загальних та спеціальних прав і законних інтересів платників податків як необхідної складової функціонування системи податкових правовідносин, сутність якого полягає у формуванні впорядкованої системи законодавчого регулювання, правових засад, умов і засобів для забезпечення відповідної реалізації, охорони та ефективного захисту платниками податків своїх прав і законних інтересів, а також виконання встановлених законом юридичних обов'язків кожним із суб'єктів податкових правовідносин. Розкрито зміст правового статусу суб'єктів податкових правовідносин, шляхом визначення та розширення їх прав і обов'язків на підставі аналізу нормативно-правових актів, що передбачають їх компетенцію.

Обґрунтовано необхідність запровадження нових за змістом та правовим статусом правових категорій суб'єктів подат-

кових правовідносин, зокрема: податкового омбудсмена, податкового консультанта, податкового радника та податкового експерта, визначення та закріплення в податковому законодавстві України їх завдань та повноважень.

Під податковим омбудсменом запропоновано розуміти посадову особу, на яку Кабінетом Міністрів України покладається виконання завдань із захисту прав та законних інтересів платників податків, та який сприяє реалізації державної політики, спрямованої на забезпечення економічних інтересів, пріоритетності прав платників податків й посилення міжнародної співпраці України у податковій сфері.

Під податковим консультантом запропоновано розуміти фізичну або юридичну особу, яка здійснює діяльність консультування платників податків з питань дотримання вимог податкового законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску та законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на Державну фіскальну службу України, з метою реалізації податкових правовідносин між платниками податків та державою, з урахуванням основних засад податкового законодавства України.

Податковим експертом виступає державна спеціалізована установа, а в інших випадках – експерти, які не є працівниками зазначених установ, та фахівець (експерт) з галузі знань у податковій сфері, які провадять податкові дослідження та експертну діяльність на договірних засадах, з урахуванням принципів законності, незалежності, об'єктивності та повноти дослідження. Експертні висновки дозволяють ДФС України отримати більш кваліфіковані, неупереджені, обґрунтовані висновки з питань правильності та повноти задекларованих податків та зборів; знизити конфліктність у податковій сфері; зменшити кількість скарг платників податків.

Запропоновано втілити у податковому праві інститут податкового радника, який передбачає, що податковий радник – це посадова особа ДФС України або її територіальних органів, яка здійснює консультування з питань забезпечення дотримання вимог податкового та митного законодавства, а також

законодавства з питань сплати єдиного внеску, контроль за дотриманням якого покладено на ДФС України, з метою запобігання та протидії правопорушенням у податковій сфері, зміцнення партнерської взаємодії платників податків та ДФС України. Податковий радник здійснює свої обов'язки на постійній основі та є державним службовцем.

Аргументовано положення, що податкова інформація є об'єктом права власності, так як вона може бути використана у реальних операціях при реалізації податкових правовідносин. Податкова інформація, створена на кошти державного бюджету, є державною власністю. Водночас, податкова інформація, створена платниками податків, є власністю таких суб'єктів господарювання або громадян і формується на підставі бухгалтерського та податкового обліку, обліку доходів та витрат. Вимоги Закону України «Про доступ до публічної інформації» поширюються на правовідносини у сфері виправлення недостовірної податкової інформації, у зв'язку з чим виникає необхідність доповнити Податковий кодекс України податковою нормою, яка регламентує право платників податків на виправлення неточної, неповної, застарілої податкової інформації про себе, знищення податкової інформації про себе, збирання, використання чи зберігання якої здійснюється з порушенням вимог закону.

Запропоновано поняття «договірна форма визначення прав і законних інтересів платників податків» розуміти як правову підставу виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин та як спосіб захисту прав платників податків шляхом закріплення відповідних заходів впливу, спрямованих на усунення порушення прав і законних інтересів. Договірна форма врегулювання податкових правовідносин виступає гарантом прав і законних інтересів платників податків, дає змогу обирати найбільш ефективні способи партнерської взаємодії між платниками податків, податковими агентами та податковими органами, так як використання публічної та приватної договірних форм дозволяє зумовити їх взаємні права й обов'язки та формує сучасний підхід до регулювання податкових правовідносин. Публічна та приватна договірні форми мають особливе

значення для ефективного функціонування системи податкових правовідносин в Україні та потребують запровадження відповідних правових умов, зокрема: 1) законодавче визначення договірної форми; 2) типова форма договору; 3) інформаційно-аналітичне забезпечення; 4) юридичне супроводження. Запропоновано в контексті вдосконалення правового регулювання системи податкових правовідносин закріплення типового договору про співпрацю та взаємодію ДФС України з платниками податків.

Досліджено найбільш актуальні теоретичні й практичні проблеми визначення об'єкта податкових правовідносин, узагальнено види об'єктів податкових правовідносин та запропоновано виокремлювати базовий (основний), складний і простий об'єкти податкових правовідносин. Базовим об'єктом податкових правовідносин є матеріальні цінності (грошові кошти) у вигляді податків і зборів. Складний об'єкт може бути матеріальним та нематеріальним, причому нематеріальний пов'язаний з майновими правами або майном. Простими об'єктами податкових правовідносин є матеріальні й нематеріальні результати дій суб'єктів податкових правовідносин, зокрема конкретний розмір податку, окремі податково-правові акти й документи: декларації, податкова звітність, товарно-касові книги, податковий запит, акт перевірки, рішення про застосування фінансових санкцій, скарга на дії контролюючих органів, рішення про надання податкової знижки, податкова консультація тощо.

Проведення вітчизняної податкової реформи повинно базуватися на втіленні зарубіжного досвіду у сферу оподаткування, з урахуванням національних особливостей, широкому використанні інформаційно-комунікаційних технологій під час адміністрування податків та зборів, спрощенню правил оподаткування, використанню методу стимулювання та заохочення платників податків, перетворення взаємовідносин платників податків та держави у формат взаємної поваги та відповідальності, сервісності надання адміністративних послуг.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бандурка О. М., Понікаров В. Д., Попова С. М. Податкове право: науково-практичний посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2012. 312 с.
2. Фінансове право України: підручник для студ. вищ. навч. закладів / Бех Г. В., Дмитрик О. О., Криницький І. Є. та ін.; за ред. М. П. Кучерявенка. Київ: Юрінком Інтер, 2004. 320 с.
3. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні: дис... д-ра юрид. наук: 12. 00. 07. Харків, 2003. 456 с.
4. Еналеева И. Д., Сальникова Л. В. Налоговое право России: учебник для вузов. Москва: Юстицинформ, 2006. 164 с.
5. Налоговое право России: учебник для вузов / Бондарь Н. С., Викулин А. Ю., Карасева М. В., Кучеров И. И. и др.; отв. ред. д. ю. н., проф. Ю. А. Крохина. Москва: НОРМА, 2004. 720 с.
6. Налоговый процесс / Кинсбургская В. А., Козырин А. Н., Реут А. В., Семенча О. Ю.; под ред. А. Н. Козырина. Москва: ЦППИ, 2007. 154 с.
7. Витрянский В. В., Брагинский М. И. Комментарий части первой Гражданского кодекса Российской Федерации для предпринимателей. Москва, 1996. 486 с.
8. Воронова Л. К. Фінансове право України: підручник. Київ: Прецедент; Моя книга, 2006. 448 с.
9. Финансовое право: учебник для студ. высш. учеб. заведений / Горбунова О. Н., Карасева М. В., Крохина Ю. А. и др.; под ред. Н. И. Химичевой. 2-е изд. Москва: Юристъ, 1999. 600 с.
10. Алексеев С. С. Проблемы теории права: курс лекций: в 2 т. Свердловск: Мин-во высшего и среднего спец. образования РСФСР; Свердловский юрид. ин-т, 1972-1973. Т. 1: Основные вопросы общей теории социалистического права. 1972. 396 с.
11. Скакун О. Ф. Теорія держави і права: підручник. Харків: Консум; Нац. ун-т внутр. справ, 2001. 656 с.

12. Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении: монография. Москва: Юрид. лит., 1974. 345 с.
13. Протасов В. Н. Правоотношение как система. Москва: Юрид. лит., 1991. 141 с.
14. Занфірова Т. А. Правовідносини як форма суспільних відносин // Науковий вісник Чернівецького університету: збірник наук. праць. Чернівці: ЧНУ, 2010. Випуск 533: Правознавство. С. 78–83.
15. Тедеев А. А., Парыгина В. А. Налоговое право. Экзаменационные ответы. Ростов-на-Дону: Феникс, 2003. 320 с.
16. Общая теория государства и права: академический курс в 2-х томах / под ред. проф. М. Н. Марченко. Москва: Издательство «Зерцало», 1998. Т. 2: Теория права. 1998. 640 с.
17. Толстой Ю. К. К теории правоотношения: монография. Ленинград: Из-во Ленинградского ун-та, 1959. 88 с.
18. Хропанюк В. Н. Теория государства и права: учеб. пособие для вузов; под ред. В. Г. Стрекозова. Москва: ДТД, 1996. 384 с.
19. Загальна теорія держави і права: підручник для студентів юридичних вищих навчальних закладів / Цвік М. В., Петришин О. В., Авраменко Л. В. та ін.; за ред. д-ра юрид. наук, проф., акад. АПрН України М. В. Цвіка, д-ра юрид. наук, проф., акад. АПрН України О. В. Петришина. Харків: Право, 2009. 584 с.
20. Банковско-финансово-правовой словарь-справочник: словарь / сост. Л. К. Воронова. Київ: А. С. К., 1998. 287 с.
21. Сапунова Н. С. Проблемы и основные направления совершенствования налогообложения в условиях инновационной модернизации российской экономики: автореф. дисс... на соискание учен. степени канд. экон. наук: спец. 08. 00. 10 «Финансы, денежное обращение и кредит»; Северо-Кавказская академия государственной службы. Орел, 2010. С. 16.
22. Дадашева А. З. Налоги и налогообложение: учебное пособие / под ред. А. З. Дадашева. Москва: Вузовский учебник, 2007. 285 с.

23. Шиш А. М. Аналіз розвитку податкових відносин: автореф. дис... канд. екон. наук: 08. 06. 04; Нац. аграр. ун-т. Київ, 2002. С. 12.

24. Бродский Г. М. Государство и налогообложение: автореф. дисс... на соискание учен. степени. д-ра экон. наук: спец. 08. 00. 01 «Экономическая теория и история экономической мысли»; Санкт-Петербург. ун-т экономики и финансов. Санкт-Петербург, 2002. С. 24.

25. Игнатъева О. В. Институциональное регулирование налоговых отношений в современной российской экономике: дисс... канд. экон. наук: 08.00.01; Казан. гос. техн. ун-т им. А. Н. Туполева. Казань, 2005. С. 141.

26. Покатаєва О. В. Правова природа загальнодержавних податків та зборів в Україні: стан, протиріччя та перспективи реформування: дис... д-ра юрид. наук: 12. 00. 07; ХНУВС. Харків, 2012. 343 с.

27. Мошков С. С. Налоговые отношения в условиях реформирования современной российской налоговой системы: автореф. дисс... на соискание учен. степени канд. экон. наук: спец. 08. 00. 10 «Финансы, денежное обращение и кредит»; Марийский технический университет. Йошкар-Ола, 2010. С. 3.

28. Петрова Г. В. Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования: дисс... д-ра юрид. наук: 12.00.14; Ин-т законодательства и сравнит. правоведения при Правительстве РФ. Москва, 2003. С. 490.

29. Затулина Т. Н. Конституционно-правовые основы регулирования налоговых отношений в Российской Федерации: вопросы теории и практики: автореф. дисс... на соискание учен. степени канд. юрид. наук: 12. 00. 02; Рос. акад. гос. службы при Президенте РФ. Москва, 2008. 21 с.

30. Перепелиця М. О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні: дис... канд. юрид. наук: 12. 00. 07; Нац. юрид. академія України ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2001. 184 с.

31. Колодина М. В. Системаналогов субъекта Российской Федерации как часть налоговой системы Российской Федера-

ции: автореф. дисс... на соискание учен. степени канд. юрид. наук: 12. 00. 14; Моск. гос. юрид. акад. Москва, 2002. С. 12.

32. Колесникова С. А. Налоговые отношения в экономической системе общества: дисс... канд. экон. наук: 08.00.01; Воронеж. гос. ун-т. Воронеж, 2004. 20 с.

33. Тадеев А. А., Парыгина В. А. Спорные аспекты сущности и понятия налогового правоотношения в Российской Федерации // *Налоги и налогообложение*. 2005. № 7. С. 39-46.

34. Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А. Налоговое право России: учебник /отв. ред. и рук. авт. кол. Н. А. Шевелева. Москва: Юристъ, 2001. 490 с.

35. Теремецький В. І. Податкові відносини як правова категорія // *Європейські перспективи*. 2012. № 1. Ч. 2. С. 160-172.

36. Карасев М. Н. Правовое регулирование налоговых отношений как форма реализации налоговой политики Российской Федерации: автореф. дисс... на соискание учен. степени канд. юрид. наук: спец. 12. 00. 14 «Административное право, финансовое право, информационное право»; Академия народного хозяйства при правительстве Российской Федерации. Москва, 2003. С. 18.

37. Грачева Е. Ю., Ивлиева М. Ф., Соколова Э. Д. Налоговое право: учебник. Москва: Юристъ, 2005. 223 с.

38. *Налоги и налоговое право: учебное пособие для студентов вузов* / Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н. и др.; под. ред. А. В. Брызгалина. Москва: Центр «Налоги и финансовое право»: Аналитика-Пресс, 1998. 608 с.

39. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: в 6 т. Харьков: Легас, 2002. Т. 2: Введение в теорию налогового права. 2004. 600 с.

40. Науково-практичний коментар Податкового кодексу України / Безрутенко С. М., Клименко О. І., Овчаренко А. С. та ін. Київ: Видавничий дім «Професіонал», 2011Т. 1: розділи I–IV. Станом на 01. 04. 2011 р. 2011. 928 с.

41. Пришва Н. Ю. Податкове право: навч. посібник. Юрінком Інтер, 2010. 368 с.

42. Покатаєва О. В. Теоретичні засади правового регулювання справляння загальнодержавних податків та зборів в Україні: монографія. Запоріжжя: КПУ, 2011. 300 с.

43. Музика О. А. Фінансове право: навч. посібник для студ. вищ. навч. закладів. Київ: Вид-во Паливода А. В., 2004. 220 с.

44. Финансовое право Российской Федерации: учебник для студ. высш. учеб. заведений / Бирюков П. Н., Брызгалин А. В., Грачева Е. Ю. и др.; отв. ред. М. В. Карасева. Москва: Юристъ, 2004. 576 с.

45. Финансовое право: учебник / Горбунова О. Н., Крохина Ю. А., Писарева Е. Г. и др.; под ред. Н. И. Химичевой. 3-е изд. Москва: Юристъ, 2004. 749 с.

46. Грачева Е. Ю., Соколова Э. Д. Налоговое право: вопросы и ответы: к изучению дисциплины. 4-е изд., испр. и доп. Москва: Юриспруденция, 2003. 160 с.

47. Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права. Москва: Госюриздат, 1960. 191 с.

48. Цыпкин С. Д. Правовое регулирование налоговых отношений в СССР. Москва: Госюриздат, 1955. 76 с.

49. Пасічна І. О. Щодо поняття податкових зобов'язальних правовідносин / / Підприємництво, господарство і право. 2007. № 9. С. 155–157.

50. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. 2011, № 13-14, № 15-16, № 17. Ст. 112.

51. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / кол. авторів заг. редакція, М. Я Азарова. Київ: Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010. Т. 1. 725 с.

52. Кодекс адміністративного судочинства України від 6 липня 2005 року № 2747-IV // Відомості Верховної Ради України. 2005, № 35-36, № 37, Ст. 446.

53. Господарсько-процесуальний кодекс України від 6 листопада 1991 року № 1798-XII // Відомості Верховної Ради України. 1992, № 6. Ст. 56.

54. Про виконавче провадження: Закон України від 2 червня 2016 року № 1404-VIII // Відомості Верховної Ради України. 2016, № 30. Ст. 542.

55. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони: Міжнародний документ від 27. 06. 2014 р. Офіційний вісник України. 2014. № 75. Т. 1. Ст. 2125.

56. Хатнюк Н. С. Теоретичні засади визначення сучасних податкових правовідносин в Україні // Європейські перспективи: науково-практичний журнал. Харків: ХНБУС. 2016. № 2. С. 116-121.

57. Хатнюк Н. С. Інновації в податкових правовідносинах як умова розвитку й оптимізації податкової системи України // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія «Юриспруденція». Одеса: Міжнародний гуманітарний університет. 2016. Випуск 23. С. 80-83.

58. Рабінович П. М. Основи загальної теорії права та держави. Київ: Атіка, 1999. 236с.

59. Дудин П. М. Диалектика правоотношения. Саратов: Изд-во ГСУ, 1983. 121с.

60. Теория государства и права: учебник / под ред. В. М. Корельского и В. Д. Первалова. Москва: НОРМА-ИНФРА, 1998. 570 с.

61. Теория государства и права: Учебник / под ред. Н. И. Матузова, А. В. Малька. Москва: Юрист, 1997. 642 с.

62. Андріїв В. М. Сутність і зміст правовідношення // Форум права. 2007. № 1. С. 4-8. URL: <http://www.nbuu.gov.ua/e-journals/FP/2007-1/07avmizp.pdf>.

63. Иоффе О. С. Правоотношение по советскому гражданскому праву. Ленинград: Изд-во ЛГУ, 1949. 141с.

64. Хатнюк Н.С. Правове регулювання податкових правовідносин: стан та перспективи удосконалення // Наше право: науково-практичний журнал. Харків: ХНБУС. 2017. №2. С.178–183.

65. Макух О. В. Фінансові правовідносини: теорія, сучасний стан і тенденції розвитку: монографія. Харків: Право, 2016. 304 с.
66. Советское финансовое право: учебник / под ред. В. В. Бесчеревных, С. Д. Цыпкина. Москва: Юрид. лит., 1982. 220 с.
67. Ермакова Т. С. Финансовые правоотношения теоретические проблемы): пособие для студ. высш. учеб. заведений. Ленинград: Изд-во ЛГУ, 1985. 33 с.
68. Дмитрик О. О. Зміст та класифікація фінансових правовідносин: дис... канд. юрид. наук: 12. 00. 07. Харків, 2003. 187 с.
69. Лебедев В. А. Финансовое право: учебник. Москва: Статут, 2000. 461 с.
70. Цыпкин С. Д. Доходы государственного бюджета СССР: правовые вопросы: монография. Москва: Юрид. лит., 1973. 222 с.
71. Административное и финансовое право: ежегодник центра публично-правовых исследований / Артюхин Р. Е., Базулин Ю. В., Бурукина О. А. и др.; под ред. А. Н. Козырина. Москва: ЦППИ, 2007. Том 2. 588 с.
72. Пасічна І. О. Особливості податкових правовідносин // Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. 2011. № 4. С. 187–196.
73. Лист Державної податкової адміністрації України від 14 грудня 2004 року № 24279/7/17-3117 з питань оподаткування доходів приватних нотаріусів). URL: http://www.uazakon.com/documents/date_4y/pg_iicgsq.htm.
74. Карасева М. В. Финансовое правоотношение. Москва: НОРМА, 2001. 288 с.
75. Петрова Г. В. Общая теория налогового права. Москва: ФБК-ПРЕСС, 2004. 224 с.
76. История финансового права России: сборник статей / Козырин А. Н., Ялбулганов А. А., Трошкина А. Н. и др.; под ред. проф. А. А. Ялбулганова. Москва: Готика, 2005. 141 с.

77. Тихомиров Ю. А. Теория компетенции. Москва: Изд-во г-на Тихомирова М. Ю., 2001. 355 с.
78. Наливайко Л. Р. Поняття та основні ознаки функцій держави/ / Правова держава: щорічник наук. праць. Київ, 2005. Вип. 16. С. 177–191.
79. Музика-Стефанчук О. А. Публічний інтерес у бюджетних правовідносинах // Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ. 2011. № 3. С. 337–344.
80. Сиренко В. Ф. Обеспечение приоритета общегосударственных интересов: Организационно-правовые вопросы; АН УССР, Ин-т государства и права. Київ: Наукова думка, 1987. 173 с.
81. Нечай А. А. Публічні фонди та публічні видатки як категорії фінансового права // Право України. 2004. № 4. С. 60–63.
82. Чернадчук В. Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні: монографія. Суми: Університетська книга, 2008. 456 с.
83. Семчик О. О. Функції держави у сфері фінансової діяльності в умовах сьогодення // Держава і право: збірник наукових праць. 2009. Випуск 46. С. 403–410.
84. Усенко Є. А. Податковий конфлікт та податковий спір: співвідношення понять // Право і суспільство. 2010. № 3. С. 165–167.
85. Орлюк О. П. Фінансове право. Академічний курс: підручник. Київ: Юрінком Інтер, 2010. 808 с.
86. Лук'янець Д. М. Адміністративно-деліктні відносини в Україні: теорія та практика правового регулювання: монографія. Суми: Університетська книга, 2006. 367 с.
87. Кондаков Н. И. Логический словарь-справочник. Москва: Наука, 1975. 720 с.
88. Податкове право України: навч. посіб. / Бех Г. В., Дмитрик О. О., Кобильнік Д. А. та ін.; за ред. проф. М. П. Кучерявенка. Київ: Юрінком Інтер, 2003. 400 с.

89. Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України. 2010. № 50-51. Ст. 572.

90. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах. Москва: Статут, 2002. 555 с.

91. Тютин Д. В. Налоговое право: курс лекций. Москва: СПС «КонсультантПлюс–2012», 2011. 535 с.

92. Лучковська С. І. Фінансове право: навч. посібник для студ. економ. спец. вищих навч. закладів. Київ: КНТ, 2010. 296 с.

93. Марушева О. Г. Податкове право: навчально-методичний посібник; Харк. держ. ун-т харч. та торгівлі. Харків: ХДУХТ, 2014. 211 с.

94. Пасічна І. О. Поняття та сутність податкових право-відносин // Юридична наука, 2015. № 3. С. 36-41.

95. Сорокин В. Д. Избранные труды / предисл. д-ра юрид. наук, проф., Д. Н. Бахрах; д-ра юрид. наук, проф. В. В. Денисенко. Санкт-Петербург: Издательство Р. Асланова «Юридический центр Пресс», 2005. 1086 с.

96. Керимов Д. А. Методология права предмет, функции, проблемы философии права): монография. 2-е изд. Москва: Аванта +, 2001. 560 с.

97. Ильюшихин И. Н. Понятие и признаки налогового правоотношения // Известия вузов. Правоведение. 2000. № 2. С. 127–145.

98. Крохина Ю. А. Финансовое право России: учебник. 4-е изд., перераб. и доп. Москва: Норма; ИНФРА-М, 2011. 720 с.

99. Дмитрик О. А. Содержание и классификация финансовых правоотношений; под ред. Н. П. Кучерявенко. Харьков: Легас, 2004. 160 с.

100. Конституція України // Відомості Верховної Ради України. 1996. № 30. Ст. 141.

101. Мелехин А. В. Теория государства и права: учебник. Москва: Маркет ДС, 2007. 640 с.

102. Пацурківський П. С. Проблеми теорії фінансового права: монографія. Чернівці: ЧДУ, 1998. 275 с.

103. Нагребельний В. П., Чернадчук В. Д., Сухонос В. В. Фінансове право України. Загальна частина: навч. посібник для студ. вищ. навч.; за ред. В. П. Нагребельного. Суми: ВТД «Університетська книга», 2004. 320 с.

104. Кучерявенко Н. П. Теоретические проблемы правового регулирования налогов и сборов в Украине: монография. Харьков: Консум, 1997. 256 с.

105. Пасічна І. О. Проблеми класифікації податкових правовідносин // Актуальні проблеми правового регулювання фінансово-кредитних відносин: тези доповід. II Міжнар. наук.-практ. конфер. 10–11 червня 2011 р., Суми: ДВНЗ «УАБС НБУ», 2011. С. 196–199.

106. Пасічна І. О. Застосування поняття податкових зобов'язальних правовідносин // Проблеми та перспективи розвитку банківської системи України: збірник тез доповідей IX Всеукраїнської науково-практичної конференції 9–10 листопада 2006 р., Суми: УАБС НБУ, 2006. С. 165–166.

107. Пасічна І. О. Проблеми дослідження правової природи податкових зобов'язальних правовідносин // Соціальна безпека і гуманітарний захист в Україні на початку XXI століття: проблеми теорії і практики: Міжнародна науково-практична конференція 4–5 грудня 2009 р., Чернігів, 2009. С. 182–185.

108. Хатнюк Н. С. Деякі міркування щодо систематизації податкових правовідносин // Роль права та закону в громадянському суспільстві: Міжнародна науково-практична конференція, м. Київ, 10-11 лютого 2017 року. Київ: Центр правових наукових досліджень, 2017. С. 58-61.

109. Юридична енциклопедія: у 6 т. / редкол. : Ю. С. Шемшученко відп. ред. та ін., Київ: Укр. енцикл., 2003. Т. 5. 2003. С. 736 с.

110. Freedman Judith. Improving Not Perfecting Tax Legislation: Rules and Principles Revisited // Thomson Reuters Legal Limited Contributions. 2010. № 6. P. 716-736.

111. Jones John Avery. Tax Law: Rules or Principles? URL: <http://www.ifs.org.uk/fs/articles/fsaveryjones.pdf>.

112. Вишневський В. П. Оподаткування в емерджентній економіці: теоретичні засади і напрями політики: монографія. Донецьк: НАН України, Ін-т економіки пром-сті., 2012. 128 с.

113. Демин А. Общие принципы налогообложения: анализ судебно-арбитражной практики // Хозяйство и право. 1998. № 2-3. С. 95-100.

114. Кучерявенко М. П. Податкове право України. Академічний курс: підручник. Київ: Всеукр. асоц. видавців «Правова єдність», 2008. 701с.

115. Башняк О. С. Принципи оподаткування та їх реалізація у податковому законодавстві України: дис... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. Харків, 2005. 190 с.

116. Чайка В. В. Правові форми реалізації державної податкової політики України: автореф. канд. юрид. наук. Ірпінь, 2018. 491с.

117. Башняк О. С. Принципи оподаткування та їх реалізація у податковому законодавстві України текст: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07; Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2005. 20 с.

118. Котенко А. М. До питання про принципи у податково-правовому регулюванні // Фінансове право. 2014. № 2 (28). С. 22-24.

119. Про систему оподаткування: Закон України від 25 червня 1991 року №1251-ХІІ // Відомості Верховної Ради України. 1991. № 39. Ст. 510.

120. Налоговое право: учебник для вузов / под ред. проф. С. Г. Пепеляева. Москва: Альпина Паблишер, 2015. 796 с.

121. Гамалій О. Л. Права громадян як об'єкт адміністративно-правового захисту органами державної влади // Право і безпека. 2014. № 152. С. 28-33.

122. Іваненко Г. В. Конституційна модель правової держави: шляхи її удосконалення і реалізації: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.13; кер. роботи Л. І. Кормич; Нац. ун-т «Одеська юридична академія». Одеса, 2002. 20 с.

123. Золотар О. О. Свобода інформації в контексті концепції природного права // Правова інформатика. 2011. № 129. С. 12-15.

124. Про додаткові заходи щодо забезпечення відкритості у діяльності органів державної влади: Указ Президента України від 1 серпня 2002 року № 683/2002 // Офіційний вісник України. 2002. № 31. Ст.1463.

125. Павлов О. І. Основи інформаційно-аналітичної діяльності: навчальний посібник. Одеса: Астропринт, 2011. 240 с.

126. Деякі питання реалізації принципу «єдиного вікна» під час здійснення митного, санітарно-епідеміологічного, ветеринарно-санітарного, фіто-санітарного, екологічного, радіологічного та інших видів державного контролю: постанова Кабінету Міністрів України від 25 травня 2016 року № 364 // Офіційний вісник України. 2016 р. № 46. Ст. 1667.

127. Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових спорах Ради Європи від 25 січня 1988 року // Офіційний вісник України. 2008. № 100. Ст. 3288.

128. Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Кізима А. Я., Карпова В. В. Податковий менеджмент: підруч. Київ: Знання, 2008. 525 с.

129. Музика-Стефанчук О. А., Полянничко А. О. Принципи податкового права України: проблеми визначення та реалізації: монографія. Кам'янець-Подільський: Друкарня Рута, 2015. 210 с.

130. Хатнюк Н. С. Принципи податкових правових відносин в Україні: реалізація та шляхи удосконалення // Підприємництво, господарство і право. 2017. № 2. С. 209-214.

131. Шершеневич Г. Ф. Общая теория права. Учебное пособие: в 2 т. Т. 2. 213 с.

132. Сидорук Р. А. Поняття та особливості податкових правовідносин // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер. : Юриспруденція. 2013. № 6-2. Том 1. С. 146-149.

133. Пархоменко-Цироциянц С. В. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні: автореф. дис...

канд. юрид. наук: 12. 00. 07; Одеська національна юридична академія. Одеса, 2005. 20 с.

134. Податкове право України: навч. посіб.; за ред. О. П. Гетманець, О. М. Шуміла / О. П. Гетманець, О. М. Шуміло, О. В. Покотаєва та ін. Київ: «Хай-Тек Прес», 2013. 432 с.

135. Пришва Н. Ю. Коментар до Податкового кодексу України / Н. Ю. Пришва, Л. А. Савченко, Н. Р. Малишева, А. М. Мірошніченко [та ін.]. URL: <http://legalexpert.in.ua/komkodeks/nk/84-nk/2247-37.html>.

136. Теремецький А. І. Загальна характеристика елементів структури податкових правовідносин // Вісник Вищої ради юстиції. 2012. № 19. С. 175-188.

137. Чайка В. В. Правові форми реалізації державної податкової політики України: дис... д-ра юрид. наук. 12. 00. 07. Ірпінь, 2018. 495 с.

138. Коротчук І. В. Правове регламентування, як основа податкової діяльності / Наука та освіта: ключові питання сучасності. 2018. № 6. С. 120-128.

139. Пархоменко-Цироциянц С. В. Податкові спори: причини виникнення та проблеми вирішення / Прикарпатський юридичний вісник. 2016. № 1 (10). С. 177-180.

140. Бабанова Ю. В. Юридические факты в налоговом праве: автореф. дисс... канд. юрид. наук: спец. 12.00.14 «Административное право, финансовое право, информационное право». Москва, 2012. 23 с.

141. Хатнюк Н. С. Правові засади визначення податкових правовідносин в Україні // Наше право: науково-практичний журнал. Харків: ХНВУС. 2017. № 1. С. 178-183.

142. Загальна теорія держави і права: підручник для студентів юридичних вищих навчальних закладів / Цвік М. В., Петришин О. В., Авраменко Л. В. та ін.; за ред. д-ра юрид. наук, проф., акад. АПрН України М. В. Цвіка, д-ра юрид. наук, проф., акад. АПрН України О. В. Петришина. Харків: Право, 2009. 584 с.

143. Самсін І. Л. Податкове зобов'язання в механізмі фінансово-правового регулювання (методологічний аспект): дис...

д-ра юрид. наук: 12.00.07. Харків: НЮУ ім. Я. Мудрого, 2014. 394 с.

144. Яговкина В. А. Налоговое правоотношение (теоретико-правовой аспект): автореф. дисс... канд. юрид. наук: 12.00.14. Москва: МИД РОССИИ, 2003. 20 с.

145. Дубоносова А. С. Правове регулювання об'єкта оподаткування: дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 // Національна юридична академія імені Ярослава Мудрого. Харків, 2009. 217 с.

146. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року № 435-IV // Відомості Верховної Ради України. 2003. № 40-44. Ст. 356.

147. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV // Відомості Верховної Ради України. 2003. № 18, № 19-20, № 21-22. Ст. 144.

148. Цивільно-процесуальний кодекс України від 18 березня 2004 року № 1618-IV // Відомості Верховної Ради України. 2004. № 40-41. 42. Ст. 492.

149. Про валюту і валютні операції: Закон України від 21 червня 2018 року № 2473-VIII // Відомості Верховної Ради України. 2018. № 30. Ст. 239.

150. Про платіжні системи та переказ коштів в Україні: Закон України від 5 квітня 2001 року № 2346-III // Відомості Верховної Ради України. 2001. № 29. Ст. 137.

151. Самсін І. Л. Зміна податкового зобов'язання: підстави та наслідки за Податковим кодексом України // Адвокат. 2001. № 8. С. 27-31.

152. Про внесення змін до ст. 164 ПК України щодо оподаткування пенсій інвалідів війни та деяких інших категорій осіб: Закон України // Відомості Верховної Ради України. 2015. № 37-38. Ст. 370.

153. Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту: Закон України від 22 жовтня 1993 року № 3551-XII // Відомості Верховної Ради України. 1993. № 45. Ст. 425.

154. Хатнюк Н. С. Основания для прекращения налоговых правовых отношений // *Legeașiviată: Revistă științifico-practică (Moldova)*. 2017. № 3 (303). С. 140-144.

155. Хатнюк Н. С. Юридичний факт як підстава виникнення податкових правовідносин // Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції: науковий збірник. Дніпропетровськ: Дніпропетровський національний університет ім. Олеся Гончара. 2016. Випуск 6. С. 107-111.
156. Александров Н. Г., Калинычев Ф. И., Мицкевич А. В. и др. Теория государства и права: учебник; под ред. Н. Г. Александрова. Москва: Юрид. лит., 1968. 640 с.
157. Исаков В. Б. Юридические факты в советском праве: монография. Москва: Юрид. лит., 1984. 144 с.
158. Красавчиков О. А. Юридические факты в советском гражданском праве // Категории науки гражданского права. Избранные труды: в 2 т. Москва: Статут, 2005. Т. 2. 494 с.
159. Бережнов А. Г., Глебов А. П., Кененов А. А., Комаров С. А. и др. Проблемы теории государства и права: учеб. пособие; под ред. М. Н. Марченко. Москва: Юристъ, 2001. 656 с.
160. Зайчук О. В., Журавський В. С., Копиленко О. Л. та ін. Теорія держави і права. Академічний курс: підручник; за ред. О. В. Зайчука, Н. М. Оніщенко. Київ: Юрінком Інтер, 2006. 688 с.
161. Чувакова А. М. Юридические факты, фактические составы и их дефекты: монография. Одесса: Феникс., 2009. 112 с.
162. Рожкова М. А. Юридические факты гражданского и процессуального права: соглашения о защите прав и процессуальные соглашения. Москва: Статут, 2009. 332 с.
163. Белов В. А. Гражданское право: общая часть: учебник. Москва: АО «Центр ЮрИнфоР», 2002. 637 с.
164. Синцова Т. А. Юридические факты в советском государственном праве // Советское государство и право. 1976. № 6. С. 121-126.
165. Солодовник Л. В. Юридичні факти у трудовому праві України: дис... канд. юрид. наук: спец. 12. 00. 05. Харків, 2004. 199 с.
166. Завальний А. М. Методологічні та теоретичні основи пізнання юридичних фактів: монографія. Київ: Вид-во Європейського ун-ту, 2011. 96 с.

167. Полищук Н. И. Правовые отношения и юридические факты: Вопросы теории и практики: монография. Рязань: Изд-во Акад. права и управления Федерал. службы исполнения Наказаний, 2006. 198 с.

168. Макух О. В. Поняття і значення юридичних фактів у динаміці фінансових правовідносин // Теорія і практика правознавства. 2015. Вип. 2 (8). С. 8-12.

169. Макух О. В. Класифікація юридичних фактів у фінансово-правовому регулюванні // Порівняльно-аналітичне право. 2015. № 4. С. 253-256.

170. Кучерявенко М. П. Податкове право: підручник / за ред. М. П. Кучерявенко. Харків: Право, 2013. 536 с.

171. Пасічна І. О. Стан та перспективи розвитку податкових правовідносин в Україні: монографія. Полтава: ПолтНТУ, 2015. 183 с.

172. Баландіна В. Г. Юридичні факти у податковому праві: дис... канд. юрид. наук. спец. 12.00.07. Київ, 2007. 227 с.

173. Агарков М. М. Обязательство по советскому гражданскому праву. Москва: Ученые труды ВЮОН НКЮ СССР, 1940. 192 с.

174. Зинченко С. А. Юридические факты в механизме правового регулирования. Москва: Волтерс Кувер, 2007. 152 с.

175. Чеговадзе Л. А. Структура и состояние гражданского правоотношения. Москва: Статут, 2004. 542 с.

176. Макух О. В. Фінансові правовідносини: теорія, сучасний стан і тенденції розвитку: монографія. Харків: Право, 2016. 304 с.

177. Клейман А. Ф. Основные вопросы теории доказательств в советском гражданском процессе. Львов: Узд-во АН СССР, 1950. 72 с.

178. Пришва Н. Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів: монографія. Київ: ЕксОб, 2003. 280 с.

179. Кикоть Г. Проблема класифікації юридичних фактів у сучасній теорії права // Право України. 2003. № 7. С. 29-34.

180. Хатнюк Н. С. Порівняльний аналіз юридичних фактів як підстави виникнення податкових правовідносин // Верховен-

ство права: міжнародний науковий журнал (Республіка Молдова). 2017. № 1. С. 172-181.

181. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. Київ, Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. 1728 с.

182. Податковий кодекс України: постатейний коментар: у 2 ч. / В. В. Білоус, Л. К. Воронова, О. О. Головашевич та ін.; за ред. М. П. Кучерявенка. Харків: Право, 2011. Ч. 1. 704 с.

183. Дуравкін П. М. Забезпечення виконання податкового обов'язку: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12. 00. 07; Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2010. 20 с.

184. Самсін І. Л. Співвідношення понять «податковий обов'язок» та «податкове зобов'язання» // Вісник Верховного Суду України. 2011. № 9(133). С. 34-38.

185. Онищук Н. Ю. Правове регулювання виконання податкового обов'язку: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07; Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2010. 20 с.

186. Ларина О. В. Правове регулювання процедур виконання обов'язку зі сплати податків та зборів: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07; ДВНЗ «Запорізький національний університет» МОН України. Запоріжжя, 2015. 17 с.

187. Гетманцев Д. О. До питання про податковий обов'язок платника податку // Часопис Київського університету права. 2013. № 4. С. 134-137.

188. Царьова Л. К. Проблеми визначення правової природи деяких зобов'язань у сучасний період розвитку фінансового права // Фінансове право у ХХІ сторіччі: здобутки та перспективи: збірник наукових праць за матеріалами Міжнародної науково-практичної конференції, 5-6 жовтня 2011 року / НДІ фінансового права. Київ: Алерта, 2011. Ч. I. 287 с.

189. Рарицька В. Б. Податковий обов'язок платника податку як основа асиметричності податкового права держави // Науковий вісник Чернівецького університету. 2014. Вип. 728. С. 116-121.

190. Кириченко В. В. Способи забезпечення виконання податкового обов'язку: дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2005. 202 с.

191. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо зменшення податкового тиску на платників податків: Закон України 17 липня 2015 року № 655-VIII // Відомості Верховної Ради України. 2015. № 39. Ст.378.

192. Про затвердження Порядку визначення середньоринкової вартості легкових автомобілів, мотоциклів, мопедів: Постанова Кабінету Міністрів України від 10 квітня 2013 року № 403 // Офіційний вісник України. 2013. № 44. Ст. 1576.

193. Про затвердження Методики визначення середньоринкової вартості легкових автомобілів та внесення змін у додатки 1 і 2 до Порядку визначення середньоринкової вартості легкових автомобілів, мотоциклів, мопедів: Постанова Кабінету Міністрів України 18 лютого 2016 року № 66 // Офіційний вісник України. 2016. № 15. Ст.594.

194. Самсін І. Л. Податкове зобов'язання: правова природа, динаміка та наслідки невиконання: монографія. Харків: Право, 2013. 328 с.

195. Васильєва А. Г. Правова природа обов'язків платника податків: дис... канд. юрид. наук: 12. 00. 07. Харків, 2016. 192 с.

196. Шахов С. В. Правове регулювання податкової звітності: монографія. Харків: Право, 2012. 176 с.

197. Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 22 травня 2003 року № 851-IV // Відомості Верховної Ради України. 2003. № 36. Ст.275.

198. Про подання електронної податкової звітності: Наказ ДПА України від 10 квітня 2008 року № 233 // Офіційний вісник України. 2008. № 31. Ст.1014.

199. Чинчин М. М. Правова природа податкового адміністрування в Україні: монографія. Харків: Право, 2014. 160 с.

200. Головач А. В., Онишко О. В., Мулявка Д. Г. Правові засади регулювання податкового боргу в Україні: монографія. Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2011. 174 с.

201. Мулявка Д. Г., Стецко Р. В. Співвідношення публічного і приватного у правовому регулюванні виконання платником податків його обов'язків // Фінансове право. 2012. № 1(19). С. 18-20.

202. Андрущенко В. Л., Тучак Т. В. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція): монографія. Київ: Алерта., 2013. 384 с.

203. Чернадчук В. Л. До питання видів та форм бюджетного контролю // Фінансове право. 2011. № 3(17). С. 23-26.

204. Про відкритість використання публічних коштів: Закон України від 11 лютого 2015 року № 183-VIII // Відомості Верховної Ради України. 2015. № 16. Ст.109.

205. Про забезпечення участі громадськості у формуванні та реалізації державної політики: Постанова Кабінету Міністрів України від 3 листопада 2010 року № 996 // Урядовий кур'єр. 2010. № 211. Ст. 534.

206. Панченко Т. В., Власенко О. В., Ворона П. В., Пухтинський М. О. та ін. Громадський контроль і його вплив на формування ефективності роботи місцевого самоврядування // Зарубіжний досвід організації та роботи місцевої влади монографія. Полтава, 2009. 288 с.

207. Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А. Налоговый контроль и ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах. Москва: учеб. конс. центр «ЮрИнфоР», 2001. 256 с.

208. Годме П. М. Финансовое право. Москва: Прогресс, 1978. 428 с.

209. Податковий кодекс України: науково-практичний коментар: у 3 ч. / М. П. Кучерявенко, І. Л. Самсін, І. Х. Темкіжев та ін.; за ред. М. П. Кучерявенка та І. Х. Темкіжева. Харків: Право, 2012. Ч. 1. 810 с.

210. Латыпова Е. У. Обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов: финансово-правовой аспект. Москва: Юриспруденция, 2006. 128 с.

211. Хатнюк Н. С. Податковий обов'язок платника податків та держава: правовий взаємозв'язок // Наукові праці МАУП /

редкол. : М. Н. Курко (голов. ред.) та ін. Київ: ДП Видавничий дім «Персонал». 2016. Вип. 51 (4). С. 59-65.

212. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/378391.html>.

213. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/expense/>.

214. Карпенко Н.В. Поняття пені як категорії податкового права та генеза її нормативного регулювання. Прикарпатський юридичний вісник. 2018. № 4. С.79-83.

215. Про затвердження Порядку списання безнадійного податкового боргу платників податків: Наказ Міністерства доходів і зборів України від 10 жовтня 2013 року № 577 // Офіційний вісник України. 2017. № 72. Ст. 2221.

216. Мельник В. М., Яковлева А. М. Податковий борг: проблеми визначення та підходи до аналізу й адміністрування // Наукові праці НДФІ. 2010. Вип. 4. С. 3-10.

217. Сарана С. В. Перспективна структура Податкового кодексу України з огляду на податкові режими // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Юриспруденція. 2015. Вип. 18(1). С. 63-66.

218. Маріхін К. В. Класифікація податкових режимів // Держава та регіони. Серія: Право. 2015. № 1. С. 25-32.

219. Аністратенко Ю. І. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності // Наше право. 2013. № 12. С. 180-184.

220. Офіційний сайт «Вісник. Офіційно про податки». URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100005991-podatkovyi-kanikuli-2>.

221. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг: Закон України від 6 липня 1995 року № 265/95-ВР // Відомості Верховної Ради України. 1995. № 28. Ст. 205.

222. Кримінальний кодекс України від 5 квітня 2001 року № 2341-III // Відомості Верховної Ради України. 2001. № 25-26. Ст. 131.

223. Найбільш характерні схеми ухилення від оподаткування, виявлені при здійсненні невиїзних документальних (ка-

меральних) і виїзних документальних перевірок: Лист Державної податкової адміністрації України від 14 червня 2007 року № 891/7/16-1417. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v891_225-07.

224. Про господарські товариства: Закон України від 19 вересня 1991 року № 1576-XII // Відомості Верховної Ради України. 1991. № 49. Ст. 682.

225. Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом: Закон України від 22 грудня 2011 року № 4212-VI // Відомості Верховної Ради України. 2012. № 32-33. Ст. 413.

226. Дорошенко Л. Стан та перспективи розвитку законодавства про ліквідацію юридичної особи // Господарське право і процес. 2017. № 3. С. 64-48.

227. Філософський енциклопедичний словник: енциклопедія / НАН України, Ін-т філософії ім. Г. С. Сковороди; голов. ред. В. І. Шинкарук. Київ: Абрис, 2002. 742 с.

228. Всемирная энциклопедия: философия / глав. науч. ред. А. А. Грицанов. Москва: АСТ, Минск: Харвест, Современный литератор, 2001. С. 1027.

229. Чхиквадзе В. М., Ямпольская Ц. А. О системе советского права // Советское государство и право. 1967. № 9. С. 32-40.

230. Оніщенко Н. М. Правова система: проблеми теорії: моногр. Київ: Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2002. 352 с.

231. Катрашов В. Н. Введение в общую теорию правовой системы общества: текст лекций: в 2-х част. Ярославль: Яросл. гос. ун-т, 1995. Ч. 1. С. 22-23.

232. Садовский В. Н., Юдин Э. Г. Задачи, методы и приложения общей теории систем. В кн. Исследования по общей теории систем: сб. переводов / общ. ред. В. И. Садовского и Э. Г. Юдина. Москва: Прогресс, 1969. 520 с.

233. Браславський Р. Г. Системність принципів податкового права як ознака сформованості галузі права // Право і суспільство. 2017. № 4. С. 95-97.

234. Аверьянов А. Н. Системное познание мира: методологические проблемы. Москва: Политиздат, 1985. С. 101-102.
235. Словник іншомовних слів / за ред. О. С. Мельничука. Київ: УРЕ, 1977. С. 641.
236. Всемирная энциклопедия: философия / глав. науч. ред. А. А. Грицанов. Москва: АСТ, Минск: Харвест, Современный литератор, 2001. С. 1027.
237. Лекции по общей теории права и теории государства / В. Н. Протасов, Н. В. Протасова. Москва: Изд. дом «Городец», 2010. 370 с.
238. Тузов Н. А. Структура правоотношения. В кн.: Проблемы теории государства и права: учеб. / под ред. В. М. Сырых. Москва: Эксмо, 2008. 417 с.
239. Садовський В. Н. Основаиы общей теории систем. Логико-методологический анализ / под ред. А. И. Уимова. Москва: Изд-во «Наука», 1974. 280 с.
240. Дудник І. М. Вступ до загальної теорії систем: навч. посіб. Полтава, 2010. 129 с.
241. Кононюк А. Е. Системология. Общая теория систем. В 4-х кн. Кн. 1. Київ: Освіта України. 2014. 564 с.
242. Бондаренко І. М. Правові питання вдосконалення системи податкового права // Актуальні проблеми державного управління. 2008. № 2. С. 343-349.
243. Тривус А. А. Налоги как орудие экономической политики / А. А. Тривус. Баку: РИО: АСПС, 1925. 128 с.
244. Бліхар М. М. Правова природа інвестиційних відносин: фінансово-правове регулювання: дис... доктора юрид. наук: 12. 00. 07. Львів: Національний університет «Львівська політехніка», 2018. 488 с.
245. Загальна теорія держави та права / під ред. В. В. Копейчикова. Київ: Юрінком Інтер, 1997. 742 с.
246. Скакун О. Ф. Теорія держави і права (Енциклопедичний курс): підручник. Харків: Еспада, 2006. 776 с.
247. Загальна теорія права: підручник / за заг. ред. М. І. Козюбри. Київ: Ваіте, 2015. 392 с.

248. Ермолаева Е. В. Объект правоотношения: историко-теоретическое исследование: дис... канд. юрид. наук: 12.00.01. Ульяновск, 2004. 157 с.

249. Литвинов С. В. Особливості визначення податкових правовідносин в Україні // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. 2013. № 5-6. С. 205-209.

250. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії: монографія / Білецька Г. М., Кармаліта М. В., Куц М. О. та ін. Київ: Алерта, 2012. 222 с.

251. Караченцев І. В. Правова природа податкових спорів та їх вирішення: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 // Державний вищий навчальний заклад «Запорізький національний університет». Запоріжжя, 2015. 19 с.

252. Тихомиров Ю. А. Публичное право: учебник // Москва: Издательство БЕК, 1995. 496 с.

253. Кміть В. М. Оцінка рівня податкової культури великих платників податків Львівщини та шляхи його підвищення / В. М. Кміть, О. І. Бойчук // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент, 2015. Вип. 12. С. 195-200.

254. Політило В. Я. Право людини та громадянина на доступ до податкової інформації в Україні: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12. 00. 07 // Державний вищий навчальний заклад «Запорізький національний університет». Запоріжжя, 2015. 18 с.

255. Матвейчук Л. О. Організаційно-правові механізми електронної взаємодії у сфері оподаткування в контексті Податкового кодексу України // Вісник НАДУ при Президентіві України. 2016. № 2. С. 58-66.

256. Мордвін І. А. Адміністративні послуги податкових органів України: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 // Національний авіаційний університет. Київ, 2013. 20 с.

257. Омельчук О. М. Поведінка людини: філософсько-правовий вимір: автореф. дис... д-ра. юрид. наук: 12.00.12. Львівський державний університет внутрішніх справ. Львів, 2013. 34 с.

258. Основи інформаційного права України: навчальний посібник / В. С. Цимбалюк, В. Д. Гавловський, В. В. Гриценко та ін.; за ред. М. Я. Швеця, Р. А. Калюжного, П. В. Мельника. Київ: Знання, 2004. 274 с.

259. Рабінович П. Приватне і публічне право // Проблеми державотворення і захисту прав людини в Україні: матер. регіон. наук.-практ. конф. 5-6 лютого 2004 р. Львів: Юрид. фак-т Львів. нац. ун-ту ім. І. Франка, 2004. С. 4-5.

260. Йоффе О. С., Шаргородский М. Д. Вопросы теории права. Москва: Госюриздат, 1961. 381 с.

261. Теория государства и права / Кененов А. А., Кузьмин Э. Л., Лейст О. Э. и др.; под ред. М. Н. Марченко. Москва: Издательство Московского университета, 1987. 431 с.

262. Ермолаева Е. В. Объект правоотношения: историко-теоретическое исследование: дис... канд. юрид. наук: 12.00.01. Ульяновск, 2004. С. 110.

263. Чуркин А. В. Объект налогообложения: правовые характеристика: учебное пособие. Науч. ред.: Пепеляев С. Г. Москва: Юристъ, 2003. 120 с.

264. Податкове право України: навчальний посібник / за заг. ред. М. П. Кучерявенко. Харків: Право, 2010. 256 с.

265. Дубоносова А. С. Правове регулювання об'єкта оподаткування: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07; Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого. Харків, 2009. 19 с.

266. Теремецький В. І. Проблема визначення об'єкта у структурі податкових правовідносин // Вісник ХНУВС. 2012. № 1/56. С. 308.

267. Гега П. Т., Доля Л. М. Основи податкового права: навч. посіб. 3-тє вид., виправл. і доповн. Київ: Т-во «Знання», КОО, 2003. 302 с.

268. Вікторчук М. В. Право і безпека // Право і безпека. 2014. № 4/55. С. 178-182.

269. Гуреев В. И. Российское налоговое право. Москва: Экономика, 1997. С. 21.

270. Криницький І. Є. Правове регулювання оподаткування майна: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12. 00. 07; Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого. Харків, 2001. 19 с.

271. Винницький Д. В. Основные проблемы теории российского налогового права: дис... д-ра юрид. наук. Екатеринбург, 2003. 436 с.

272. Пасічна І. О. Проблема визначення об'єкта у структурі податкових зобов'язальних правовідносин // Юридична Україна. 2010. № 3. С. 58-62.

273. Фінансове право: навч. посіб. / М. І. Волощук, М. В. Менджул. Ужгород. : Видавництво Олександри Гаркуші, 2012. 216 с.

274. Свириденко В. М. Структура податкового конфлікту та внутрішнє упорядкування його складових // Фінансове право. 2011. № 2(16). С. 18-22, 20.

275. Піддубна Д. В. Правове регулювання обліку платників податків як елемент податкової діяльності держави: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12. 00. 07; Київський національний університет імені Тараса Шевченка. Київ, 2008. 17 с.

276. Вострикова Л. Финансовое право: учеб. для вузов. Изд-е 3-е перераб. и доп. Москва: Юстицинформ, 2007. 376 с.

277. Гриценко В. В. Гражданин как субъект налогового права в Российской Федерации. Воронеж: Издательство ВГУ, 1997. 144 с.

278. Советское финансовое право: учебник / В. В. Бесчервных, М. Л. Коган, Н. А. Куфакова и др.; под ред. В. В. Бесчервных, С. Д. Цыпкина. Москва: Юрид. Лит., 1982. 424 с.

279. Паращевіна О. А. Нетрадиційні колективні суб'єкти права у правовому житті сучасного суспільства: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12. 00. 01; Міжнародний гуманітарний університет. Одеса, 2012. 21 с.

280. Самілик Л. О, Корбут Л. П. Співвідношення понять «суб'єкт права», «особа», «суб'єкт правовідносин», «учасник правовідносин» // Право і суспільство. 2016. № 1. С. 89-93.

281. Мусійчук І. М. Нерезиденти як суб'єкти податкових правовідносин: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12. 00. 07; Київський національний університет імені Тараса Шевченка. Київ, 2011. 20 с.

282. Бамбізов Є. Є. Інформаційна функція Державної фіскальної служби України: дис... канд. юрид. наук; Запорізький національний університет. Запоріжжя, 2017. 222 с.

283. Сидорук Р. Поняття та класифікація суб'єктів податкових правовідносин // Юридичний вісник. 2014. № 1. С. 203-209.

284. Окунєв І. С. Загально-теоретичні засади правового статусу суб'єкта права: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.01; Інститут законодавства Верховної Ради України. Київ, 2010. 20 с.

285. Янішевська К. Д. Правовий статус податкового агента як суб'єкта фінансового права: дис... канд. юрид. наук: 12.00.07; Сумський державний університет. Одеса, 2017. 243 с.

286. Рєзнік О. М., Солонар А. В. Податкове право України (у схемах і таблицях): навчальний посібник. Суми: видавничо-виробниче підприємство «Мрія – 1», 2015. 124 с.

287. Санжарук Т. О. Поняття «суб'єкт права» і «суб'єкт правовідносин»: питання розмежування // Актуальні проблеми держави і права. 2003. Вип. 21. С. 91-95.

288. Порядок оформлення результатів документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків – юридичними особами та їх відокремленими підрозділами: Наказ Міністерства фінансів України від 20 серпня 2015 року № 727. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1300-15>.

289. Фоміна Г. В. Деякі питання суб'єктного складу податкових правовідносин // Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ. № 1. С. 349-354.

290. Положення про реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків: Наказ Мініс-

терства фінансів України від 29 вересня 2017 року № 822. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1306-17>.

291. Положення про Єдиний державний реєстр підприємств та організацій України: постанова Кабінету Міністрів України від 22 січня 1996 року № 118. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/118-96>. (У новій редакції постанова Кабінету Міністрів України від 22 червня 2005 року № 499 // Офіційний вісник України від 2005. № 25. Ст.1443.

292. Десятнюк О. Моніторинг податкових ризиків: теорія та практика: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2009. 312 с.

293. Лакушева Є. В. Приватні інтереси платників податків у податкових правовідносинах // Форум права. 2012. № 3. С. 364-369.

294. Жернаков М. В. Податковий конфлікт і якість законодавства // Фінансове право. 2014. № 1. С. 16-19.

295. Усенко Є. А. Правова природа податкового конфлікту // Проблеми законності. 2010. Вип. 111. С. 182-190.

296. Латковська Т. А. Правова природа податкових конфліктів // Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія». 2013. Вип. 1. С. 139-151.

297. Про затвердження методик розроблення критеріїв, за якими оцінюється ступінь ризику від провадження господарської діяльності та визначається періодичність проведення планових заходів державного нагляду (контролю), а також уніфікованих форм актів, що складаються за результатами проведення планових (позапланових) заходів державного нагляду (контролю): постанова Кабінету Міністрів України від 10 травня 2018 року № 342 // Офіційний вісник України. 2018. № 40. Ст.1407.

298. Волинка К. Г. Теорія держави і права: навч. посіб. Київ: МАУП, 2003. 240 с.

299. Бутко П. Є. Правосуб'єктність фізичних осіб – платників податків // Держава та рег. Сер.: Право. 2013. № 1. С. 75-78.

300. Куций О. А. Адміністративно-правові засоби забезпечення прав фізичних осіб у правових відносинах: дис... канд.

юрид. наук: 12. 00. 07. Одеса: Одеська національна юридична академія, 2004. 14 с.

301. Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань: Закону України від 15 травня 2003 року № 755-IV // Відомості Верховної Ради України. 2003. № 3132. Ст. 263.

302. Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів: Наказ Міністерства фінансів України від 09 грудня 2011 року № 1588 // Офіційний вісник України. 2012. № 1. том 2. Ст.39.

303. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 7 грудня 1984 року № 8073-X // Відомості Верховної Ради Української РСР. 1984. Додаток до № 51. Ст. 1122.

304. Барін О. Р. Правові основи податкової системи України: сучасний стан, основні елементи, принципи: дис... канд. юрид. наук: 12.00.07; Національний університет «Одеська юридична академія». Одеса, 2018. 197 с.

305. Винницький Д. В. Субъекты налогового права. Москва: Норма, 2000. 185 с.

306. Оніщик Ю. В. Правовий статус організації – платника податку: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07; Національний університет державної податкової служби України. Ірпінь, 2008. 21 с.

307. Євсікова О. В. Захист податкових правовідносин у адміністративних судах України: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07; Національний авіаційний університет. Київ, 2012. 19 с.

308. Педь І. В. Податкова система: економіко-правова характеристика податків: навч. посіб. / за ред. Ю. М. Лисенкова. Київ: Знання, 2007. 191 с.

309. Сергєєв С. О. Правове регулювання фіскальних правовідносин в Україні: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07; Харківський національний університет внутрішніх справ. Харків, 2007. 20 с.

310. Данілов С. О. Суб'єкти податкових правовідносин // Міжнародний юридичний вісник: актуальні проблеми сучасності (теорія та практика). 2017. Вип. 2-3. С. 159-164.
311. Пирога С. С. Інноваційний шлях розвитку України: правове забезпечення. Луцьк: ПП Іванюк В. П., 2010. 308 с.
312. Товкун Л. В. Поняття й особливості податкових правовідносин // Проблеми законності. 2010. Вип. 111. С. 162-172.
313. Теремецький В. І. Податкові правовідносини в Україні: монографія. Харків: Диска плюс, 2012. 648 с.
314. Міщенко Л. В. Держава як суб'єкт податкових правовідносин // Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ. 2015. Вип. 3. С. 114-120.
315. Мицкевич А. В. Субъекты советского права. Москва: Госюриздат, 1962. 213 с.
316. Положення про Державну фіскальну службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 року № 236 // Офіційний вісник України. 2014. № 55. Ст.1507.
317. Шаренко М. С. Правовий статус платника податку на додану вартість: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07; Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого. Харків, 2010. 24 с.
318. Про громадські об'єднання: Закон України від 22 березня 2012 року № 4572-VI // Відомості Верховної Ради України. 2013. № 1. Ст. 1.
319. Сидорук Р. А. Правовий статус осіб, які сприяють сплаті податків та зборів в Україні // Право і суспільство. 2015. № 5. С. 150-157.
320. Коваль Ю. А. Правовий статус податкових агентів як самостійних учасників податкових правовідносин // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право. 2015. Вип. 33 (2). С. 25-30.
321. Стріяшко Г. М. Щодо прав і обов'язків податкового агента та представника при адмініструванні податків // Фінансове право. 2013. № 1. С. 23-26.

322. Васильєва Н. С. Особливості справляння екологічного податку податковим агентом // Юридичний вісник. Повітряне і космічне право. 2014. № 2. С. 5-9.

323. Пасічна І. О. Податкові правовідносини в Україні: стан та перспективи розвитку: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07; Класичний приватний університет. Запоріжжя, 2014. 21 с.

324. Хатнюк Н. С. Суб'єктний склад учасників податкових правовідносин: правовий статус та класифікація // Наукові праці МАУП / редкол.: М. Н. Курко (голов. ред.) та ін. Київ: ДП Видавничий дім «Персонал». 2018. Вип. 2 (56). С. 62-71.

325. Криницький І. Є. Теоретичні проблеми податкового процесу: автореф. дис... д-ра юрид. наук: 12.00.07; Київський національний університет імені Тараса Шевченка. Київ, 2010. 36 с.

326. Письменицький А. А., Слинко Д. В. Теорія держави і права: навчальний посібник. Харків: ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2007. 252 с.

327. Кельман М. С., Мурашин О. Г. Загальна теорія держави та права: підручник. Київ: Кондор, 2005. 609 с.

328. Рабінович П. М. Основи загальної теорії права та держави: навч. посібник. Вид. 9-е зі змінами. Львів: Край, 2007. 192 с.

329. Теорія держави та права: навч. посіб. / Є. В. Білозьоров, В. П. Власенко, О. Б. Горова, А. М. Завальний, Н. В. Заяць та ін.; за заг. ред. С. Д. Гусарева, О. Д. Тихомирова. Київ: НАВС, Освіта України, 2017. С. 205-206.

330. Теремецький В. І. Адміністративно-правове регулювання податкових відносин в Україні: автореф. дис... д-ра. юрид. наук: 12.00.07; Харківський національний університет внутрішніх справ. Харків, 2013. 36 с.

331. Основы налогового права: учебное пособие / под ред. проф. Н. П. Кучерявенко. Харьков: Легас, 2003. 384 с.

332. Федорчук О. М. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку: дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. Одеса, 2003. 231 с.

333. Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами: Наказ Міністерства фінансів України від 21.10.2015 № 916 // Офіційний вісник України. 2016. № 2. Ст. 129.

334. Конвенція Ради Європи про доступ до офіційних документів від 27 листопада 2008 року. URL: <https://wcd.coe.int/ViewDoc.jsp?id=1377737&Site=COE&BackColorInternet=DBDCF2&BackColorIntranet=FDC864&BackColorLBackColorLogged=FDC864>.

335. Про засади внутрішньої і зовнішньої політики: Закон України від 1 липня 2010 року № 2411-VI // Відомості Верховної Ради України. 2010. № 40. Ст. 527.

336. Орлов М. Ю. Основные вопросы теории налогового права как под. отрясли фінансового права: дис... канд. юрид. наук. М.: МГЮА, 1996. 154 с.

337. Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу: Закон України від 18 березня 2004 року № 1629-IV. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/1629-15>.

338. Шостак М. В. Відносини між контролюючими органами і платниками податків: сучасний стан і напрями вдосконалення // Управління розвитком. 2013. № 21(16). С. 133-135.

339. Журавський О. А., Долгий О. О., Долгий О. А. Податкові консультації: сутність, порядок надання та оскарження // Міжнародний юридичний вісник: збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. 2014. Вип. 1(1). С. 18-23.

340. Проскура К. П. Результативність роз'яснювальної роботи податкових органів // Агроінком. Фінанси, податки, облік. 2013. № 4-6. С. 47-52.

341. Красільник Т. В., Мельник Л. І. Податкове консультування: світовий досвід та можливість його використання в Україні // Інноваційна економіка. 2012. № 2(28). С. 81-84.

342. Сіренко М. Співвідношення податкового обліку та податкової звітності // Підприємництво, господарство і право. 2017. № 7. С. 101-103.

343. Калиновська Л. В. Правове регулювання обліку платників податків в Україні: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07; Національний університет «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого». Харків, 2013. 20 с.

344. Лакушева Є. В. Публічні та приватні інтереси в податковому праві: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07; Київський Національний університет імені Тараса Шевченка. Київ, 2014. 20 с.

345. Ханова Р. Ф. Правова природа податкового боргу: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07; Національний університет державної податкової служби України. Ірпінь, 2014. 20 с.

346. Адміністрування податків, зборів, платежів: навч. посіб. / В. П. Хомутенко, І. С. Луценко, А. В. Хомутенко; за заг. ред. В. П. Хомутенко. Одеса: «Атлант», 2015. 314 с.

347. Стародуб Д. М. Правовий статус податкової декларації: порівняльний аспект // Держава і право. Юридичні і політичні науки. 2013. Вип. 62. С. 251-257.

348. Про електронний цифровий підпис: Закон України від 22 травня 2003 року № 852-IV // Відомості Верховної Ради України. 2003. № 36. Ст. 276.

349. Про затвердження Порядку надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків: Наказ Міністерства фінансів України від 28 грудня 2015 року № 1204 // Офіційний вісник України. 2016. № 11. Ст.479.

350. Про затвердження Порядку направлення податкових вимог платникам податків: Наказ Міністерства доходів і зборів України від 10 жовтня 2013 року № 576 // Офіційний вісник України. 2013. № 89. Ст. 3280.

351. Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість: Постанова Кабінету Міністрів України від 16 жовтня 2014 року № 569 // Офіційний вісник України. 2014. № 87. Ст.2482.

352. Деякі питання електронного адміністрування реалізації пального: Постанова Кабінету Міністрів України від 24 лютого 2016 року № 113 // Офіційний вісник України. 2016. № 18. Ст. 730.

353. Про затвердження Положення про виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів: Постанова Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 року № 1251 // Офіційний вісник України. 2011. № 1. Ст. 35.

354. Про затвердження Порядку роботи представників контролюючих органів на акцизних складах та податкових постах, що утворюються на території підприємств, де виробляється продукція з використанням спирту етилового та біоетанолу, які отримуються за нульовою ставкою акцизного податку: Наказ Міністерства фінансів України від 23 січня 2015 року № 9 // Офіційний вісник України. 2015. № 16. Ст.434.

355. Про затвердження Правил організації діловодства та архівного зберігання документів у державних органах, органах місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах і організаціях: Наказ Міністерства юстиції України від 18 червня 2015 року № 1000/5 // Офіційний вісник України. 2015. № 52. Ст. 1699.

356. Бандурка О. О. Управління Державною податковою службою в Україні: організаційно-правові аспекти: автореф. дис... д-ра. юрид. наук: 12.00.07; Інститут законодавства Верховної Ради України. Київ, 2007. 38 с.

357. Башинський А. І. Податкова культура: генезис та сталі погляди на зміст поняття // Вісник Академії митної служби України. Сер.: Державне управління. 2014. № 1. С. 7-14.

358. Зельдіна О. Р. Податкове законодавство: декларації та реалії // Економіка та право. Серія: Право. 2015. № 2. С. 57-61.

359. Усенко Є. А. Судові доктрини з податкових спорів як комплексна проблема узгодження чинного законодавства та судової практики // Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького. Серія: Право. 2016. № 2. С. 98-102.

360. Попова С. С. Конституционно-правовые принципы налоговой системы в решениях Конституционного Суда Российской Федерации: дис... канд. юрид. наук. Москва, 2005. 255 с.

361. Кучерявенко М. П. Природа нормотворчих процедур при регулюванні відносин оподаткування. Юридична наука і практика. 2011. № 2. С. 80-84.

362. Афанасьев В. С., Герасимов А. Л., Гойман В. И. Общая теория права и государства: учеб.; под ред. В. В. Лазарева. Изд. 3-е, перераб. и доп. Москва: Юристъ, 2001. 520с.

363. Карасева М. В. Налоговое право России: учеб. для вузов / отв. ред. Ю. А. Крохина. Москва: Норма, 2003. С. 171-172.

364. Нурмагамбетов Р. Г. К вопросу об определении понятия «пределы конституционного регулирования общественных отношений». Вестник Челябинского государственного университета. Право. 2012. № 31. С. 13-17.

365. Рішення Конституційного Суду України від 16.02.2010 р. № 5-рп/2010, судова справа № 1-5/2010 за конституційним зверненням акціонерного товариства «Страхова компанія «Аванте» щодо офіційного тлумачення положень частини другої статті 1 Закону України «Про систему оподаткування», статті 15 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». Офіційний вісник України. 2010. № 18. С. 13.

366. Брызгалин А. В. Законодательство о налогах и сборах как центральная категория российского налогового права // Налоги и финансовое право. 2004. Приложение к № 7. URL: <http://www.cnfp.ru/tax/articles/publications/index.php>.

367. Сигарьова Н. Конституційний обов'язок громадян щодо сплати податків: досвід України і зарубіжних держав. Вісник Міністерства доходів і зборів України. 2012. № 31. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/3014>.

368. Фінансове право України : підручник / М. П. Кучерявенко, О. О. Дмитрик, О. В. Макух та ін.; за ред. М. П. Кучерявенка. Харків: Право, 2016. 440с.

369. Дубинецька П. П. Податкове регулювання в системі управління національним господарством автореф. дис... канд. юрид. наук: 08. 00. 03 // Львівський національний університет імені Івана Франка. Львів, 2015. 20 с.

370. Політило В. Я. Інституційний механізм забезпечення права на доступ до податкової інформації // Право і суспільство. 2015. № 5. 2 (2). С. 148-154.

371. Про інформацію: Закон України від 2 жовтня 1992 р. № 2657-XII // Відомості Верховної Ради України. 1992. № 48. Ст. 650.

372. Про захист персональних даних: Закон України від 10 червня 2010 р. № 2297-VI // Відомості Верховної Ради України. 2010. № 34. Ст. 481.

373. Про звернення громадян: Закон України від 2 жовтня 1996 р. № 393/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. 1996. № 47. Ст. 256.

374. Про доступ до публічної інформації: Закон України від 13 січня 2011 року № 2939-VI // Відомості Верховної Ради України. 2011. № 32. Ст. 314.

375. Кривенко Д. В. Щодо категорії вини при кваліфікації дій юридичної особи – платника податків як суб'єкта адміністративної відповідальності // Право і суспільство. 2013. № 6. 2. С. 268-271.

376. Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні: постанова Національного банку України від 15 грудня 2004 р. № 637 зареєстрована в Міністерстві юстиції України 13. 01. 2005 року за № 40/10320. URL: <http://www.zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0040-05>.

377. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16 квітня 1991 р. № 959-XII. URL: <http://www.zakon3.rada.gov.ua/laws/show/959-12>.

378. Про ліцензування видів господарської діяльності: Закон України від 2 березня 2015 р. № 222-VIII. URL: <http://www.zakon2.rada.gov.ua/laws/show/222-19>.

379. Сибірянська Ю. В., Кондратенко М. Б. Нова модель податкової системи України: перерозподіл податкового навантаження // Бізнес Інформ. 2014. № 7. С. 276-283.

380. Земельний кодекс України від 25 жовтня 2001 року № 2768-III // Відомості Верховної Ради України. 2002. № 3-4. ст. 27.

381. Про оренду землі: Закон України від 6 жовтня 1998 р. № 161-XIV // Відомості Верховної Ради України. 1998. № 46-47. Ст. 280.

382. Стратегічний план розвитку Державної фіскальної служби України на 2015-2018 роки, затвердженого Наказом Державної фіскальної служби України від 12 лютого 2015 року № 80. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/63703.html>.

383. Коротун В. І. Практика використання податкових пільг в Україні // Вісник ЖДТУ. Сер. : Економічні науки. 2012. № 1(59). С. 267-270.

384. Хатнюк Н. С. Правові засади оптимізації податкових відносин в Україні // Науковий вісник публічного та приватного права: збірник наукових праць. Київ: Науково-дослідний інститут публічного права. 2016. Випуск 5. С. 230-234.

385. Ткачик Л. П., Бешко О. Я. Спрощена система оподаткування як інструмент агресивного податкового планування // Молодий вчений. 2018. № 2 (2). С. 758-763.

386. Поляков О. П. Проблеми застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності в Україні: правовий аспект // Правовий часопис Донбасу. 2018. № 2. С. 83-87.

387. Про затвердження форм книги обліку доходів і книги обліку доходів і витрат та порядків їх ведення: Наказ Міністерства фінансів України від 19 червня 2015 року № 579. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0800-15>.

388. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної: Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 2015 року № 1307. URL: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/66323.html>.

389. Про подання податкової звітності з податку на прибуток підприємств за I квартал 2018 року: Лист ДФС України від 2 травня 2018 року № 12911/7/99-99-15-02-01-17 36942/7/99-99-15-03-02-17. URL: <http://sfs.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnoderjavni-podatki/podatok-na-pributok-pidpri/listi-dps/336064.html>.

390. Гетманцев Д. О. Податкова кваліфікація дій платників ПДВ в контексті протидії ухиленню від оподаткування ПДВ // Часопис Київського університету права. 2013. № 3. С. 106-112.

391. Постанова Верховного суду України від 8 квітня 2018 року № 810/4559/15. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/C007727>.

392. Критерії ризиковості платника податків: лист Державної фіскальної служби України від 5 листопада 2018 року № 4065/99-99-07-05-04-18. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0959872-18>.

393. Про особливості декларування податку на прибуток підприємств за 2017 рік: лист Державної фіскальної служби України від 01 квітня 2018 року № 6191/7/99-99-15-02-01-17 URL: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/listi-dps/72853.html>.

394. Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок щодо дотримання податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, платниками податків – фізичними особами: Наказ Міністерства фінансів України від 14 березня 2013 року № 395 // Офіційний вісник України. 2013. № 34. Ст.1228.

395. Про порядок повідомлення Державній фіскальній службі та її територіальним органам про прийняття працівника на роботу: Постанова Кабінету Міністрів України від 17 червня 2015 року № 413 // Офіційний вісник України. 2015. № 50. Ст. 1612.

396. Про затвердження Порядку надання довідки про відсутність заборгованості з платежів, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи: Наказ Міністерства фінансів України від 3 вересня 2018 року № 733 // Офіційний вісник України. 2018. № 80. Ст.2689.

397. Ємельянова О. О. Податковий борг: зміст та структура // Право і суспільство. 2016. № 4. С. 149-153.

398. Офіційний сайт Державної Фіскальної Служби України: URL: <http://sfs.gov.ua>.

399. Бойчук Р. М., Васильченко С. М. Погашення податкового боргу в контексті Податкового кодексу України // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. 2011. Вип. 7(2). С. 301-306.

400. Онишко О. В. Організаційно-правові засади інституту регулювання податкового боргу: автореф. дис... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. Ірпінь: Національний університет Державної податкової служби України, 2010. 20 с.

401. Про затвердження Порядку направлення контролюючими органами податкових вимог платникам податків: Наказ Міністерства фінансів України від 30 червня 2017 року № 610 // Офіційний вісник України. 2017. № 70. Ст.2138.

402. Про затвердження Порядку застосування податкової застави контролюючими органами: Наказ Міністерства фінансів України від 16 червня 2017 року № 586 // Офіційний вісник України. 2017. № 61. Ст.1891.

403. Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. Москва, 2001. 336 с.

404. Конюшко К. В. Інституційний механізм розв'язання податкових спорів (фінансово-правові аспекти): автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. Нац. ун-т держ. податк. служби України. Ірпінь, 2015. 20с.

405. Скакун О. Конституційний Суд як учасник правотворчості (законотворчості) в Україні // Юрид. Україна. 2003. № 1. С. 31.

406. Євграфова Є. Акти Конституційного Суду України у системі національного законодавства // Право України. 2001. № 10. С. 66.

407. Погорілко В., Федоренко В. Джерела права України (загальна теорія джерел конституційного права) // Вісник Академії правових наук України. 2002. № 1 (28). С. 46-59.

408. Тесленко М. Правова природа актів Конституційного Суду України // Право України. 2000. № 2. С. 6-9.

409. Морозова Л. А. Еще раз о судебной практике как источнике права // Государство и право. 2004. № 1. С. 21.

410. Чужикова Н. И. Источники финансового права: автореф. дис... канд. юрид. наук. Воронеж, 2004. С. 20-22.
411. Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н. Судебная практика по налоговым и финансовым спорам. 2004 год / под ред. А. В. Брызгалина. Екатеринбург, 2005. С. 478.
412. Дмитрик О. Вплив актів судової влади на формування і застосування фінансово-правових норм // Вісник Академії правових наук України. 2006. № 4. С. 178-187.
413. Винер Н. Кибернетика, или управление и связь у животных и машин / пер. с англ. И. В. Соловьева и Г. Н. Поварова; под ред. Г. Н. Поварова. 2-е изд. Москва: Наука; Главная редакция изданий для зарубежных стран, 1983. 344 с.
414. Математическая энциклопедия. Т. 2: Д-Коо / гл. ред. И. М. Виноградов. Москва: Сов. энциклопедия, 1979. 1104 с.
415. Российская юридическая энциклопедия / гл. ред. А. Я. Сухарев. Москва: ИНФРА-М, 1999. 1110 с.
416. Письменицкий А. А. Информация, право, государство: монография. Харків: ХДПУ им. Г. С. Сковороды, 2000. 230 с.
417. Копылов В. А. Информационное право: учебник. Москва: Юристъ, 2005. 512 с.
418. Кураков Л. П., Смирнов С. Н. Информация как объект правовой защиты. Москва, 1998. 240 с.
419. Кормич Б. А. Організаційно-правові засади політики інформаційної безпеки України: монографія. Одеса: Юридична література, 2003. 472 с.
420. Філатов В. В. Податкова інформація: проблемні питання законодавчого визначення // Правова позиція. 2017. № 1. С. 72-76.
421. Ліпкан В. А., Шепета О. В., Мандзюк О. А. Правовий режим податкової інформації в Україні: монографія. Київ: ФОП О. С. Ліпкан, 2015. 440 с.
422. Чернадчук Т. О. До питання захисту інформації, віднесеної до податкової таємниці // Публічне право. 2016. № 4. С. 109-114.

423. Демидов В. В. Основы информационно-аналитической работы. Новосибирск, 2001. 156 с.
424. Шевчук С. Конституційна теорія. Київ: Український центр правничих студій, 1999. 117 с.
425. Бачило И. Л. Информационное право. Роль и место в системе права Российской Федерации // Государство и право. 2001. № 2. С. 9-12.
426. Мандзюк О. А. Податкова інформація: окремі аспекти реалізації права на доступ // Юридичний вісник. Повітряне і космічне право. 2013. № 4. С. 51-56.
427. Огійчук М. Ф., Горковенко І. В., Сколотій І. В. Електронне оподаткування в системі обліку податку на додану вартість // Проблеми економіки. 2014. № 4. С. 376-381.
428. Про затвердження Порядку організації роботи та взаємодії між структурними підрозділами органів ДФС при складанні, поданні та опрацюванні запитів на отримання публічної інформації та Форми для подання запиту на отримання публічної інформації, що знаходиться у володінні органів ДФС України: Наказ Міністерства фінансів України від 4 травня 2018 року №468 // Офіційний вісник України. 2015. № 26. Ст. 771.
429. Бабін І. І. Правове регулювання податкової таємниці за законодавством України // Науковий вісник Чернівецького університету. 2012. Вип. 618. С. 98-101.
430. Шапка А. В. Адміністративно-правові засади забезпечення інформаційної безпеки в діяльності органів Державної фіскальної служби України: дис... канд. юрид. наук: 12.00.07; Університет Державної фіскальної служби України. Ірпінь, 2016. 205 с.
431. Про державну таємницю: Закон України від 21 січня 1994 року № 3855-ХІІ // Відомості Верховної Ради України. 1994. № 16. Ст. 93.
432. Про затвердження Зводу відомостей, що становлять державну таємницю: Наказ Служби безпеки України від 12 серпня 2005 року № 440. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0902-05>.

433. Про внесення змін до Переліку відомостей, які містять службову інформацію в органах ДФС: Наказ Державної фіскальної служби України від 28 серпня 2014 року № 88. URL: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/63299.html>.

434. Марущак А. І. Правомірні засоби доступу громадян до інформації: науково-практичний посібник. Біла Церква: Вид-во «Буква», 2006. 432 с.

435. Про деякі питання практики застосування господарськими судами законодавства про інформацію (за матеріалами справ, розглянутих у касаційному порядку Вищим господарським судом України): оглядовий лист ВГС України від 12.06.2014 р. № 01-06/770/2014. URL: <https://interbuh.com.ua/ua/documents/onenews/33941>.

436. Гарієвич Ю. В. Зміст інформаційного процесу як суспільно-правового явища // Інформаційна безпека людини, суспільства, держави. 2012. № 2(9). С. 6-10.

437. Хрипко С. Л. Інформаційне право: навчально-методичний посібник. Донецьк: ТОВ «Юго-Восток, Лтд», 2005. 234 с.

438. Коваленко Л. П. Інформаційне право України: проблеми становлення та розвитку: автореф. дис... д-ра юрид. наук: 12.00.07; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2014. 37 с.

439. Васильєв І. О. Сучасні проблеми інформаційного забезпечення діяльності органів внутрішніх справ // Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ. 2009. № 3. С. 31-35.

440. Касьяненко Л. М., Гринюк М. В., Цимбал П. В. Організація роботи та управління органами державної податкової служби України: навч. посіб. Ірпінь: Акад. ДПС України, 2001. 229 с.

441. Деменко О. Є Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності податкових органів України: сучасний стан та шляхи вдосконалення // Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ. 2013. № 1. С. 144-151.

442. Прохоренко О. В. Деякі аспекти управління податковою інформацією в системі адміністрування податків // Економіка. Фінанси. Право. 2016. № 10. С. 4-9.

443. Дмитрук О. О. Правове регулювання реалізації права на податкову інформацію // Науковий вісник національного університету державної податкової служби України (економіка, право). 2013. № 4. С. 83-88.

444. Новицький А. М. Правове регулювання інституціоналізації інформаційного суспільства в Україні: монографія. Ірпінь: НУ ДПС України, 2011. 444 с.

445. Шпірко А., Прокопенко А. Впровадження та ефективне використання електронного документообігу й електронного підпису в Україні: проблеми, нові можливості, шляхи розвитку // Вісник НБУ. 2005. № 3. С. 36-41.

446. Попова С. М. Інформаційне забезпечення діяльності органів податкової служби // Право і безпека. 2011. № 2. С. 273-276.

447. Грапко Н. В., Жаворонок А. В. Місцеве оподаткування в сучасних економічних умовах // Економіка і суспільство. 2017. Випуск 9. С. 975-981.

448. Лісняк В. І. Правові форми реалізації стимулюючої функції податків: дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків: Національний юридичний Університет імені Ярослава Мудрого, 2016. 220 с.

449. Цветков И. В. Партнерство в налоговой сфере: миф или реальность? URL: <http://nalogoved.ru/art/1622.html>.

450. Хатнюк Н.С. Окремі питання виникнення податкових зобов'язань // Юридичний електронний науковий фаховий журнал. Запоріжжя. 2017. № 1. С.110–114.

451. Дмитрик О. А. Категория «финансово-правовой договор»: право на существование // Системообразующие категории в финансовом праве: состояние и перспективы трансформации: материалы Междунар. науч.-практ. конф., г. Харьков, 15-16 апреля 2010 г. / редкол. : В. Я. Таций, Ю. П. Битяк, Л. К. Воронова и др. Харьков: НИИ гос. Стр-ва и мест. самоуправления, 2010. 225 с.

452. Волохова І. С. Трансформаційні процеси у податковій системі України: монографія. / за редакцією І. С. Волохової Одеса: Атлант ВОІ СОІУ, 2018. 384 с.

453. Про затвердження Порядку обміну електронними документами з контролюючими органами: Наказ Міністерства фінансів України від 06 червня 2017 року № 557 // Офіційний вісник України. 2017. № 72. Ст. 2221.

454. Інструкція для платників «Подання звітності в електронному вигляді». URL: <http://sfs.gov.ua/elektronna-zvitnist/platnikam-podatkiv-pro/dopomoga-koristuvacham/instruksiya-dlya-platnikiv-podannya-zvi/>

455. Косторной С. В. Подання податкової звітності в електронній формі // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). 2013. № 2 (6). С. 198-206.

456. Зуєва О. І., Меженська С. І. Електронна перевірка податкової звітності в Україні // Вісник Луганського державного університету внутрішніх справ імені Е. О. Дідоренка. 2012. Вип. 1. С. 222-230.

457. Теремецький В. І. Електронна податкова звітність: міжнародний досвід та проблеми впровадження в Україні // Право і суспільство. 2012. № 3. С. 92-98.

458. Векліч З. В. Електронна форма фінансової звітності: переваги та недоліки // Управління розвитком. 2013. № 15. С. 80-82.

459. Лопатовський В. Г., Грицаюк М. В. Особливості подання звітності в електронній формі // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. 2017. № 6 (1). С. 133-136.

460. Иванов В. В. Общие вопросы теории договора. Москва, 2000. 160 с.

461. Битяк Ю. П. Адміністративні договори: реалії та перспективи // монографія канд. юрид. наук, проф. Луганськ: РВВ ЛАВС, 2004. 123 с.

462. Бахрах Д. Н. Административное право: учебник. Москва: Изд-во ВЕК, 1999. 353 с.

463. Афанасьев К. К. Административные договоры – реалии та перспективи. Луганськ, 2004. 320 с.
464. Стефанюк В. С. Судовий адміністративний процес; Акад. прав. наук України, Ін-т приват. права і підприємництва. Харків: Консум, 2003. 473 с.
465. Завальна Ж. В. Адміністративний договір: теоретичні засади та застосування: автореферат на здобуття наук. ступеня д-ра юрид. наук 12.00.07. Харків. 2010. 19 с.
466. Нижник Н., Муза О. Адміністративний договір як предмет судового оскарження в адміністративному судочинстві України: теоретичні питання // Вісник Академії правових наук України. 2011. № 3 (66). С. 155-162.
467. Бандурка О. О. Адміністративний договір як форма регулювання адміністративних відносин // Верховенство права. 2017. № 2. С. 90-92.
468. Худяков А. И. Финансовое право Республики Казахстан. Общая часть. 2001. 272 с.
469. Частное право Республики Казахстан: История и современность. Собрание в 9 томах. Алматы: Юрид. фирма «Зангер», 2011. 587 с.
470. Кучеров И. И. Налоговое право России: курс лекций. Москва: ЮрИнфоР, 2001. 360 с.
471. Теремецький В. І. Сутність та ознаки податкових правовідносин в аспекті сучасного податкового права // Львівського державного університету внутрішніх справ. 2012. № 1. С. 115-126.
472. Солдатенко О. В. О некоторых публичных договорах в финансовом праве // Договор в публичном праве: сб. науч. ст. / ред. кол. : Е. В. Гриценко, Е. Г. Бабелюк. Москва: Волтерс Клувер, 2009. С. 214-219.
473. Еремин С. Г. Договор в финансовом праве: монография Москва: Издатель И. В. Балабанов, 2008. 156 с.
474. Про затвердження Порядку розстрочення (відстроєння) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків: Наказ Міністерства доходів і зборів України від 10 жов-

тня 2013 року № 574 // Офіційний вісник України. 2013. № 89. Ст. 3279.

475. Ємельянова О. О. Процедури погашення податкового боргу: автореф. канд. юрид. наук: 12.00.07; Запорізький національний університет. Запоріжжя, 2017. 18 с.

476. Шаптала Є. Ю. Стимули у податковому праві: поняття, ознаки та функції // Право та інноваційне суспільство. № 2 (9). С. 74-80.

477. Мазур Т. В. Особливості методу публічно-правового регулювання та його прояви у фінансовому праві // Науковий вісник Ужгородського національного університету, 2014. № 24. С. 171-175.

478. Донець Т. А. Співвідношення приватного та публічного регулювання в контексті гарантування прав та свобод платників податків // Актуальні проблеми держави і права, 2011. Вип. 62. С. 231-237.

479. О. Вінник Публічно-приватне партнерство і громадянське суспільство: правові аспекти взаємодії: автореферат д-ра. юрид. наук, КНУ імені Тараса Шевченка, Київ. 2013. 17 с.

480. Про адміністративне співробітництво в галузі оподаткування: Директива Ради ЄС 2011/16/EU від 15 лютого 2011 року. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/EU110047>.

481. Про запобігання використанню фінансової системи з метою відмивання коштів та фінансування тероризму: Директива Європейського Парламенту та Ради ЄС 2005/60/ЄС від 26 жовтня 2005 року. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/9120>.

482. Щодо оподаткування доходу від накопичення заощаджень у формі виплати відсотків: Директива Ради ЄС 2003/48/ЄС від 3 червня 2003 року (у редакції Директиви Ради ЄС 2014/48/EU). URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/9120>.

483. Герасименко Н. М. Механізми управління процесами обміну податковою інформацією в умовах глобалізації: дис... канд. наук з держ. Управління: 25. 00. 02; Національна академія

державного управління при президентові України. Київ, 2018. 260 с.

484. Щодо міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування: лист Державної фіскальної служби України від 02 січня 2018 року № 78/7/99-99-01-02-02-17. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/mijnarodne-/chinni-dvostoronni-mijuryado/328349.html>.

485. Рева Д. М. Актуальні питання податкового стимулювання. Право та інновації: наук.-практ. журн. / редкол. : Ю. Є. Атаманова та ін. Харків: Право, 2015. № 3(11). С. 72-77.

486. Демянчук Ю. Г. Організаційно-правові засади уникнення міжнародного подвійного оподаткування в Україні: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07; Академія праці і соціальних відносин Федерації професійних спілок України. Київ, 2011. 18 с.

487. Устинова І. П., Мединська Т. Ю. Міжнародна практика усунення подвійного оподаткування // Юридичний вісник. Повітряне і космічне право. 2017. № 3. С. 75-80.

488. Про затвердження Порядку обміну податковою інформацією за спеціальними письмовими запитами з компетентними органами іноземних країн: Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 2012 року № 1247 // Офіційний вісник України. 2013. № 7. Ст.254.

489. Герасименко Н. М. Обмін податковою інформацією як об'єкт наукового аналізу // Молодий вчений. 2016. № 6. С. 312-316.

490. Матвейчук Л. О., Герасименко Н. М. Механізми управління процесами обміну податковою інформацією в умовах глобалізації // Ефективність державного управління. 2016. Вип. 1-2(2). С. 63-71.

491. Котенко А. М. Договірні відносини у сфері фінансово-правового регулювання: автореф. канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2012. 198 с.

492. Думчиков М. О. Адміністративно-правові засади реформування системи загальнодержавних та місцевих податків і

зборів в Україні: дис... канд. юрид. наук: 12. 00. 07. Сумський державний університет, 2018. 221 с.

493. Про Стратегію сталого розвитку «Україна-2020»: Указ Президента України від 12 січня 2015 року № 5/2015. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>.

494. Вікторчук М. В. Адміністративно-правове регулювання місцевих податків і зборів в Україні в умовах євроінтеграції: автореф. канд. юрид. наук: 12. 00. 07; Харківський національний університет імені В. Н. Каразіна. Харків, 2016. 18 с.

495. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28 грудня 2014 року № 71-VIII // Відомості Верховної Ради. 2015. № 7-8. № 9. Ст. 55.

496. Удовика Л. Г. Правова система Ураїни: глобалізаційні трансформації. Запоріжжя: КСК-Альянс, 2014. 320 с.

497. Ежов Ю. А. Налоговое право: Учебное пособие. Москва: Издательско-книготорговый центр «Маркетинг», 2001. 172 с.

498. Медведєв М. Ю. Форми і методи публічного адміністрування у податковій системі України: автореф. юрид. наук: 12. 00. 07; Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого. Харків, 2018. 212 с.

499. Кашин В. А. Налоги и налогообложение: актуальные проблемы налоговой политики и налогового администрирования: учебное пособие. Москва: Национальный ин-т бизнеса, 2009. 576 с.

500. Деменко О. Є Зарубіжний досвід адміністрування податків // Наше право. 2013. № 7. С. 189-195.

501. Шередєко Е. В. Современное состояние органов налогового администрирования // Налоги и налогообложение. 2008. № 7. С. 75-80.

502. Теремецький В. І. Адміністративно-правове регулювання податкових відносин в Україні: дис... д-ра юрид. наук: 12.00.07 // МВС України; Харк. Нац. ун-тет внутрішніх справ. Харків: ХНУВС, 2012. 408 с.

503. Савчук О. О. Досвід адміністрування податкових надходжень у країнах з розвинутою економікою // Економічний вісник університету. 2016. Вип. 30(1). С. 207-214.

504. OECD Tax Statistics. URL: http://www.oecdilibrary.org/fr/taxation/data/revenuestatistics/comparativetables_data-00262-en?isPartOf=/content/datacollection/ctparev-data-en.

505. Лаврешов А. Ю. Сучасний досвід розвитку податкових систем в зарубіжних країнах // Дон. ДУУ «Менеджер». 2016. № 3(72). С. 39-45.

506. Свищук А. Методологічні засади податкового регулювання // Вісник КНТЕУ. 2014. № 5. С. 89-104.

507. Малишкін О. Особливості оподаткування прибутку корпорацій і його облік на підприємствах Німеччини // Бухгалтерський облік і аудит. 2014. № 2. С. 42-52.

508. Якушик І. Д., Литвиненко Я. В. Податкові системи зарубіжних країн: довідник. Київ: «МП Леся», 2004. 480 с.

509. Поляк А. В. Досвід місцевого оподаткування Німеччини та його використання в процесі реформування податкової системи України // Вісник Запорізького національного університету. Юридичні науки. 2014. № 4 (1). С. 188-194.

510. Малий та середній бізнес: навч. посіб. / Сахаров В. Є., Белінська Я. В., Зав'ялова О. В., Паценко О. Ю. та ін.; за ред. В. Є. Сахарова. Київ: ВНЗ «Національна академія управління», 2003. 368 с.

511. European Commission «Taxation trends in the European Union – Data for the EU Member States, Iceland and Norway» Luxembourg: Publications Office of the European Union (2014). URL: <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/3217494/5786841/KS-DU-14-001-EN.PDF/7bec4a16-f111-4386-a4b4-8f1087be1063?version=1.0>.

512. Черник Д. Г. Налоги и налогообложение: учебник. Москва: ИНФРА, 2004. 328 с.

513. Маринчак Є. С. Проблематика визначення резидентського статусу фізичної особи за допомогою електронного кабінету платника податків // Право і суспільство. 2018. № 4. С. 169-174.

514. Грінько А. П., Бочуля Т. В., Волошенюк І. Є. Концептуальні напрями формування податкової політики в Україні // Бізнесінформ. 2017. № 1. С. 205-211.

515. Про спільну систему податку на додану вартість: Директива Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928.

516. Про звільнення від податку на додану вартість і акцизів на товари, що ввозяться особами, які подорожують з третіх країн: Директива Ради ЄС № 2007/74/ЄС від 2007 року // Офіційний вісник ЄС, L 346, 29 грудня 2007 р., С. 6-12.

517. Касьяненко Л. М. Фінансово-правовий процес: монографія. Ірпінь, 2010. 505 с.

518. Про затвердження форм податкових декларацій платника єдиного податку: Наказ Міністерства фінансів України від 19 червня 2015 року № 578 // Офіційний вісник України. 2015. № 57. Ст.1877.

519. Про затвердження Порядку ведення органами Державної фіскальної служби України оперативного обліку податків і зборів, митних та інших платежів до бюджетів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Наказ Міністерства фінансів України від 7 квітня 2016 року № 422 // Офіційний вісник України. 2016. № 43. Ст.1594.

520. Про затвердження Методичних рекомендацій із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами: Наказ Міністерства фінансів України від 15 червня 2011 року № 720. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/card/v0720201-11>

ВІДОМОСТІ ПРО АВТОРА

Хатнюк Наталія Сергіївна народилася 17 серпня 1979 році, у м. Львові, громадянка України, національність – українка, зареєстрована та проживаю в м. Києві.

1996–2000 рр. – закінчила Національну академію внутрішніх справ України м. Києва факультет підготовки спеціальних підрозділів кримінальної міліції по боротьбі з організованою злочинністю та економічно злочинністю, за спеціальністю «Правознавство» (диплом з відзнакою) за спеціальністю «Правознавство» (кваліфікація юрист).

2000–2003 рр. ад'юнкт ад'юнктури Національної академії внутрішніх справ України на кафедрі цивільного права та процесу.

2015–2019 рр. навчалась у докторантурі та аспірантурі ПрАТ «Вищий навчальний заклад Міжрегіональна академія управління персоналом»

Науковий ступінь кандидата юридичних наук за спеціальністю: 12.00.03 – цивільне право; цивільний процес; сімейне право та міжнародне приватне право, вчене звання доцента.

Загальний стаж роботи 19 років, із них педагогічної роботи у вищих навчальних закладах становить близько 15 років у межах спеціальності 12.00.03 – цивільне право і цивільний процес; сімейне право; міжнародне приватне право, 12.00.04 – господарське право, господарське процесуальне право, міжнародний комерційний арбітраж та 12.00.07 – адміністративне право, інформаційне право, фінансове право.

2003–2007 рр. перебувала на посадах науково-педагогічного складу у Національній академії внутрішніх справ України:

– 2003–2006 рр. викладач кафедри цивільно-правових дисциплін Національній академії внутрішніх справ України;

– 2006–2007 рр. старший викладач кафедри цивільного права та процесу Національній академії внутрішніх справ України.

2007–2017 рр. перебувала на посадах науково-педагогічного складу Державного вищого навчального закладу «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана»:

– з вересня 2007 року – 2016 рік доцент кафедри правового регулювання економіки;

– з 2016 року по 2017 рік доцент кафедри фінансового права.

З 2017 року по вересень 2018 року перебувала на посадах науково-педагогічного складу Інституту права імені Володимира Великого ПрАТ «Вищий навчальний заклад Міжрегіональна академія управління персоналом».

З вересня 2018 року – по вересень 2019 року перебуваю на посаді доцента кафедри публічного та приватного права Факультету права та міжнародних відносин Київського університету імені Бориса Грінченка. Виступаю провідним партнером ТОВ «Юридична компанія Хатнюк і Партнери».

03.09.2018

Наукове видання

Наталія Сергіївна Хатнюк

**СИСТЕМА ПОДАТКОВИХ
ПРАВОВІДНОСИН: ПРОБЛЕМИ
ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ ПРАВОВОГО
ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ**

Монографія

Підписано до друку 10.09.2018. Формат 60x84/16.
Папір офсетний. Гарнітура Таймс. Друк офсетний.
Ум. друк. арк. 28,15. Наклад 300. Зам. № 178.

Надруковано в “Видавництво Людмила”.
Свідоцтво про внесення до Державного реєстру
суб’єктів видавничої справи серія ДК № 5303 від 02.03.2017.
“ Видавництво Людмила ”
03148, Київ, а/с 115.
Тел./факс: + 38 050 469 7485, 068 340 8332
E-mail: lesya3000@ukr.net