

**ПрАТ «ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД
«МІЖРЕГІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ УПРАВЛІННЯ ПЕРСОНАЛОМ»**

ХАТНЮК НАТАЛІЯ СЕРГІЇВНА



УДК 347.73:336.02

**СИСТЕМА ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН:
ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ
В УКРАЇНІ**

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

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
доктора юридичних наук

Київ – 2019

Дисертацією є рукопис.

Роботу виконано у ПрАТ «Вищий навчальний заклад «Міжрегіональна Академія управління персоналом».

Науковий консультант – доктор юридичних наук, професор,
Заслужений юрист України
ЛИТВИНЕНКО Віктор Іванович,
ПрАТ «Вищий навчальний заклад
«Міжрегіональна Академія управління
персоналом», завідувач кафедри
міжнародного права та порівняльного
правознавства Навчально-наукового
інституту права імені князя
Володимира Великого.

Офіційні опоненти: доктор юридичних наук, професор,
Заслужений юрист України
ГРИЦЕНКО Володимир Григорович,
Центральноукраїнський державний
педагогічний університет імені Володимира
Винниченка, завідувач кафедри галузевого
права та правоохоронної діяльності;

доктор юридичних наук, доцент
ТИМАШОВ Віктор Олександрович,
Київський національний торговельно-
економічний університет, доцент кафедри
адміністративного, фінансового та
інформаційного права;

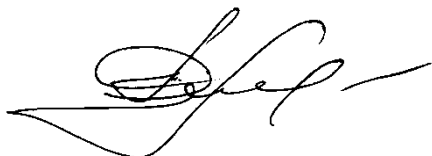
доктор юридичних наук, доцент
РИБАЛКА Наталія Олегівна,
Національна академія прокуратури України,
проректор з навчальної роботи.

Захист відбудеться «3» липня 2019 року о «8.30» годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.142.02 у ПрАТ «Вищий навчальний заклад «Міжрегіональна Академія управління персоналом» за адресою: 03039, м. Київ, вул. Фрометівська, 2.

З дисертацією можна ознайомитись у Міжнародному бібліотечно-інформаційному центрі імені Ярослава Мудрого ПрАТ «ВНЗ «Міжрегіональна Академія управління персоналом» за адресою: 03039, м. Київ, вул. Фрометівська, 2.

Автореферат розіслано «3» червня 2019 р.

**Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради**



Т.Б. Аріфходжасва

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Прагнення України стати повноправним членом європейської спільноти визначило необхідність реформування всіх сфер суспільного життя. 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 фундаментальному дослідженні правових засад регулювання податкових відносин та теоретико-прикладних проблем побудови взаємовигідної та раціональної системи податкових правовідносин, яка б забезпечувала виконання податкових зобов'язань і гарантувала права та законні інтереси платників податків.

Дослідження правової природи податкового правовідношення актуалізується у зв'язку з підвищенням ролі податків у формуванні доходів державного та місцевих бюджетів, необхідністю забезпечення у 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.

У такий спосіб, для досягнення дієвої та продуктивної системи податкових правовідносин, виникла необхідність у розробці науково-теоретичного обґрунтування створення моделі ефективної 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 дисертаційного дослідження та визначили його основні напрями. Нагальність вирішення зазначених питань зумовлює актуальність взаємодії між податковими органами та платниками податків – це комплекс 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 демократичний 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. М. Марченка, М. І. Матузова, О. Ф. Скакун, В. М. Хропанюка, М. В. Цвіка та інших. Важливу роль у дослідженні основних 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. Бевзенко, С. Н. Братусь, В. В. Вітрянський, В. Г. Гриценко, В. Л. Грохольський, С. В. Діденко, В. О. Заросило, О. С. Іоффе, Т. Є. Кагановська, О. М. Капля, С. Ф. Кечек'ян, О. О. Красавчиков, М. Н. Курко, В. І. Литвиненко, Л. А. Лунц, І. Б. Новицький, В. Ф. Погорілко, А. М. Подоляка, А. П. Сергєєв, О. П. Снігер'єв, М. І. Смокович, О. Д. Терещук, Ю. К. Толстий, Є. О. Харитонов, В. С. Цимбалюк, Г. Ф. Шершеневич та інші.

Питання правового регулювання податкової системи та податкових відносин досліджували, зокрема: Є. О. Алісов, Ю. І. Аністратенко, М. І. Ануфрієв, О. О. Бандурка, В. Г. Баландіна, В. Т. Білоус, І. Л. Бородін, 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, Н. О. Рибалка, Л. А. Савченко, І. Л. Самсіна, В. І. Теремецький, В. О. Тімашов, Л. В. Трофімова, Р. Й. Халфіна, Н. І. Хімичева, С. Д. Ципкін, В. В. Чайка, О. Х. Юлдашев, 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, проблема правового забезпечення функціонування системи податкових правовідносин в сучасних умовах є недостатньо вивченою. У зв'язку з цим, дослідження теоретичних та практичних проблем правового регулювання податкових правовідносин, запровадження проєвропейських тенденцій їх розвитку, а також пошук напрямів та шляхів удосконалення правового забезпечення вітчизняної системи податкових правовідносин свідчать про актуальність дисертаційної роботи.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Обраний напрям дослідження узгоджується з положеннями Стратегії сталого розвитку «Україна–2020» (Указ Президента України від 12 січня 2015 р. № 5/2015); Стратегії реформування державного управління України на період до 2021 року (Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 червня 2016 р. № 474-р); Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки (Розпорядження Кабінету Міністрів України від 8 лютого 2017 р. № 142-р); Національної Стратегії сприяння розвитку громадянського суспільства в Україні на 2016–2020 роки (Указ Президента України від 26 лютого 2016 р. № 68/2016); Пріоритетних тематичних напрямів наукових досліджень і науково-технічних розробок на період до 2020 року (Постанова Кабінету Міністрів України від 7 вересня 2011 р.); Пріоритетних напрямів розвитку правової науки на 2016–2020 (рішення Національної академії правових наук України від 3 березня 2016 р.).

Дисертаційне дослідження виконано у межах тем науково-дослідної роботи ПрАТ «Вищий навчальний заклад «Міжрегіональна Академія управління персоналом» «Теоретико-методологічні засади становлення української державності і соціальна практика: політичні, юридичні, економічні та психологічні проблеми на 2014–2018 рр.» (державний реєстраційний номер: 0113U007698) та Факультету права та міжнародних відносин Київського університету імені Бориса Грінченка «Сучасні тенденції розвитку національної правової системи» (державний реєстраційний номер: 0116U004626).

Мета і завдання дослідження. *Мета* дисертаційного дослідження зумовлена актуальністю та ступенем розробленості обраної теми і полягає у комплексному аналізі теоретико-правових основ та змісту податкових правовідносин, визначенні концептуальних засад становлення та розвитку податкових відносин в Україні, розкритті правового забезпечення системи податкових правовідносин, виявленні прогалин і суперечностей чинного податкового законодавства, розробці конкретних пропозицій щодо його вдосконалення.

Для реалізації зазначеної мети, необхідно виконати такі *завдання*:

- проаналізувати поняття та сутність податкових правовідносин, виявити їх основні ознаки;
- розкрити концептуальні основи становлення та розвитку податкових правовідносин у правовій системі України;
- дослідити діалектику вчення про податкове правовідношення у доктрині фінансового права;

- охарактеризувати сучасний стан конституційно-правового, адміністративно-правового, договірної регулювання податкових правовідносин в Україні та виявити регулятивний вплив судової практики;
- класифікувати податкові правовідносини за різними критеріями на види та форми;
- узагальнити принципи функціонування системи податкових правовідносин;
- обґрунтувати сучасну парадигму розуміння податкових правовідносин як цілісної системи правовідносин;
- проаналізувати систему податкових правовідносин та виокремити її основні елементи: суб'єктний склад, об'єкт, предмет і податкову правосуб'єктність учасників податкових правовідносин;
- визначити правові засади та наслідки виникнення, трансформації та припинення податкових правовідносин;
- розкрити зміст юридичного факту та податкового обов'язку як підстав виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин;
- визначити правові засади, сутність та заходи інформаційно-аналітичного забезпечення функціонування системи податкових правовідносин і запропонувати шляхи його модернізації;
- дослідити особливості запровадження механізму публічної та приватної договірних форм регулювання системи податкових правовідносин;
- з'ясувати основні проблеми та недоліки правового забезпечення системи податкових правовідносин, розробити і запропонувати напрями вдосконалення правових засад функціонування системи податкових правовідносин.

Об'єктом дослідження є система податкових правовідносин як правове явище.

Предметом дослідження є теорія та практика правового регулювання системи податкових правовідносин в Україні.

Методи дослідження. Роботу виконано відповідно до поставленої мети і завдань, з урахуванням специфіки об'єкта та предмета дослідження з використанням загальнонаукових та спеціальних методів пізнання економіко-правових явищ. Базовою методологічною основою дисертації є *загальнонауковий діалектичний метод*, який дав змогу здійснити комплексний науковий аналіз проблематики дослідження, розкрити предмет дослідження, системно, повно, у динаміці та взаємозв'язку його структурних елементів.

Методологічними засадами дослідження стали такі методи: системного аналізу соціальних явищ, логічний, історико-правовий, порівняльно-правовий, економіко-правового аналізу, системно-структурний, формально-юридичний, системно-функціональний, класифікації та групування. *Метод системного аналізу соціальних явищ* дав змогу дослідити стан наукових досліджень правової природи податкового правовідношення та системи податкових правовідносин в Україні (підрозділи 1.2, 3.1). *Логічний метод* дослідження зумовив послідовність викладених суджень і висновків, застосування якого дало змогу визначити такі базові поняття, як «податкове правовідношення», «система податкових правовідносин», «податкова правосуб'єктність», «договірна форма податкових правовідносин», «податковий консультант», «податковий експерт», «податковий омбудсмен» та «податковий радник»

тощо (підрозділи 1.1, 1.2, 3.1–3.4, 4.3). Використання *логічного та історико-правового методів* дало змогу відстежити розвиток правової доктрини щодо формування поняттєво-категоріального апарату, зокрема таких понять, як «система», «податкові правові відносини», «податкове правовідношення» та «система податкових правовідносин» (підрозділи 1.1, 1.2, 3.1). Поєднання *історико-правового та порівняльно-правового методів* дало змогу виявити вплив податкового законодавства ЄС, міжнародних норм та правових стандартів Організації економічного співробітництва та розвитку у сфері оподаткування на становлення та розвиток національного податкового законодавства, а також порівняти їх принципи та правові засади із закріпленими в національному податковому законодавстві (підрозділи 1.1, 1.4, 4.1, 4.4). За допомогою *методу економіко-правового аналізу* було здійснено аналіз економічних явищ та сучасних тенденцій, зокрема їх вплив на розвиток правового забезпечення податкових правовідносин України в умовах проведення податкової реформи, вихідною базою якої стали норми Податкового кодексу України та інших нормативно-правових актів (підрозділи 1.1, 4.1). За допомогою *системно-структурного методу* було досліджено систему податкових правовідносин, її особливості та характерні ознаки, системоутворюючими елементами якої є об'єкти, суб'єкти та зміст правовідносин, розкрито правовий статус суб'єктів податкових правовідносин, прав та обов'язків платників податків, податкових агентів, податкових органів та органів місцевого самоврядування, а також досліджено правові засади регулювання податкових правовідносин, сформовані на сьогодні в Україні (підрозділи 3.1–3.4, 4.1). Використання *формально-юридичного методу* дало змогу здійснити аналіз конституційно-правового, міжнародно-правового й адміністративно-правового регулювання, що регламентують функціонування системи податкових правовідносин, дослідження принципів формування системи податкових правовідносин та розкрити сутність позицій у судових рішеннях і висновках (підрозділи 1.4, 4.1, 4.4). Використання *методів класифікації та групування* забезпечило класифікацію податкових правовідносин за різними критеріями, окреслення видів юридичних фактів, які виступають правовими підставами виникнення податкових правовідносин, диференціацію об'єктів податкових правовідносин (підрозділи 1.3, 2.2, 3.2). Застосування *системно-функціонального методу* дало змогу виявити зв'язки між елементами системи податкових правовідносин, розробити єдину концепцію правового забезпечення системи податкових правовідносин, узагальнити правові підстави та наслідки виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин, а також висунути пропозиції щодо удосконалення інформаційно-аналітичного забезпечення податкових правовідносин (підрозділи 3.1, 2.1, 2.4, 4.1, 4.2).

Нормативною та емпіричною базою дисертаційного дослідження стали норми Конституції України, нормативно-правові акти Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, Президента України, Міністерства фінансів України, Міністерства економічного розвитку та торгівлі України, нормативні акти податкового законодавства зарубіжних країн та ЄС, міжнародні угоди, рекомендації Організації економічного співробітництва та розвитку у сфері оподаткування, публікації вітчизняних та зарубіжних періодичних видань із питань правового забезпечення формування та функціонування системи податкових правовідносин, науково-

практичні коментарі чинного податкового законодавства України, матеріали судової та юридичної практики, статистичні матеріали Рахункової палати України та Державної фіскальної служби України.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що дисертація є одним із перших комплексних наукових досліджень, в якому з позиції вітчизняної науки фінансового права розглянуто теоретичні та практичні проблеми розробки цілісного доктринального підходу щодо формування концепції сучасних податкових правовідносин, проаналізовано правові основи функціонування системи податкових правовідносин в Україні та перспективи їх удосконалення. Зокрема:

вперше:

- узагальнено теоретико-правові позиції щодо розуміння податкових правовідносин як системи в Україні, відповідно до яких визначено юридичну природу, особливий зміст та ознаки системи вітчизняних податкових правовідносин;

- сформульовано авторську дефініцію поняття «система податкових правовідносин», під якою слід розуміти сукупність законодавчо врегульованих взаємопов'язаних елементів, що утворюють уніфіковану й організовану побудову закономірних та об'єктивних правових зв'язків між учасниками податкових правовідносин, які забезпечують ефективне функціонування системи;

- виділено 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;

- здійснено диференціацію правового забезпечення функціонування системи податкових правовідносин в Україні на конституційно-правове, міжнародно-правове, адміністративно-правове, фінансово-правове, договірне забезпечення, а також прецедентне врегулювання податкових правовідносин шляхом використання судових рішень і висновків щодо тлумачення окремих положень податкового законодавства;

- обґрунтовано необхідність законодавчого визначення вичерпного переліку правових підстав виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин, до яких віднести юридичні факти, податковий обов'язок, податкову правосуб'єктність, наявність об'єкта податкових правовідносин або припинення його існування, передбачені законом форс-мажорні обставини, а також окреслення правових наслідків виникнення та зміни податкових правовідносин, зокрема, виконання податкового обов'язку та виникнення податкового боргу;

- аргументовано необхідність запровадження нових за змістом категорій суб'єктів податкових правовідносин, таких як: податковий омбудсмен, податковий консультант, податковий радник, податковий експерт та визначення у податковому законодавстві України їх правового статусу;

- визначено 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;

– визначено, 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;

– сформульовано дефініцію поняття «договірна форма визначення прав і законних інтересів платників податків» як підстави виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин та способу захисту прав платників податків шляхом договірного визначення та закріплення відповідних заходів впливу, спрямованих на усунення порушення їх прав і законних інтересів;

– аргументовано, що публічна та приватна договірні форми врегулювання системи податкових правовідносин мають особливе значення для ефективного функціонування системи податкових правовідносин в Україні та потребують запровадження відповідних правових умов, зокрема: 1) законодавче визначення; 2) типова форма договору; 3) інформаційно-аналітичне забезпечення;

удосконалено:

– положення про визначення поняття «податкові правовідносини» як суспільні відносини, які виникають, змінюються та припиняються на підставах, передбачених законом та/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;

– теоретико-правову класифікацію податкових правовідносин в Україні за такими критеріями: за змістом правових норм – матеріальні та процесуальні; за характером правовідносин – регулятивні, організаційні, процедурні, облікові, реєстраційні, попереджувальні, контролюючі; за суб'єктним складом – активні та пасивні; за структурою податкових правовідносин – прості та складні; за функціональним призначенням – загально-регулятивні, індивідуально-регулятивні, комплексні, змішані та охоронні; за характером міжсуб'єктних правових зв'язків – абсолютно визначені та відносно визначені; за правовою підставою виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин – на підставі податкової норми, на підставі юридичного факту, на підставі договору, на підставі виникнення податкової правосуб'єктності та набуття матеріальних активів; в залежності від об'єкта правовідносин – основні та похідні; в залежності від змісту правовідносин – загальні та спеціальні;

– шляхи розвитку системи податкових правовідносин в Україні, які поділяються за п'ятьма напрямками: 1) правовий; 2) економічний; 3) загальнодержавний; 4) місцевий (регіональний); 5) міжнародний;

– доктринальні погляди щодо класифікації загальних та спеціальних принципів функціонування системи податкових правовідносин в Україні;

– теоретико-правові підходи щодо: розуміння правової природи об'єкта податкових правовідносин як матеріальних (грошові кошти у формі податків і зборів) та нематеріальних (результати дій, податкова інформація, податкова консультація) благ, з приводу яких виникає правовий зв'язок, обмежений публічними фінансовими інтересами між суб'єктами податкових правовідносин, що реалізують свої права та обов'язки задля забезпечення надходження податків і зборів до публічних (державних та місцевих) грошових фондів; визначення предмета податкових правовідносин, який розкриває особливий зміст податкових правовідносин залежно від сутності правового зв'язку між суб'єктами правовідносин для досягнення ними відповідного результату;

– визначення сутності партнерської взаємодії платників податків з податковими органами як комплексу спільних дій і заходів, спрямованих на забезпечення досягнення балансу прав та інтересів учасників податкових правовідносин, що відображає демократичний та прозорий характер зв'язків між платниками податків і податковими органами;

дістали подальшого розвитку:

– положення про суб'єктивне право на податкову інформацію, яке включає право власності на податкову інформацію (повне або часткове в окремих його змістовних складових), право на обмеження доступу до податкової інформації, право доступу до податкової інформації, право на охорону та захист податкової інформації;

– теоретико-правова класифікація прав та обов'язків платників податків, як учасників податкових правовідносин, яка, окрім традиційних критеріїв, заснована ще й на виокремленні спеціальних податкових прав та обов'язків, які виникають у зв'язку з реалізацією податкового правовідношення та пов'язані зі сплатою окремого податку або збору, відповідно до норм Податкового кодексу України;

– запропоновано в контексті вдосконалення правового регулювання системи податкових правовідносин закріплення типового договору про співпрацю та взаємодію Державної фіскальної служби України з платниками податків;

– положення про необхідність впровадження новітніх електронних технологій для комунікації платників податків з контролюючим органом в онлайн режимі з метою спрощення податкових процедур, роз'яснення вимог чинного податкового законодавства та зниження корупційної складової в діяльності податкового органу;

– пропозиції щодо напрямів удосконалення чинного податкового законодавства, які передбачають внесення змін і доповнень структурного й змістовно-термінологічного характеру до Податкового кодексу України. Запропоновано доповнити положення Податкового кодексу України главою «Податкові процедури» для визначення таких податкових процедур як: порядок реєстрації та обліку платників податків; особливості подання податкової звітності до контролюючого органу; порядок взаємодії платників податків з податковими консультантами та податковими

радниками; порядок захисту прав та законних інтересів платників податків та вирішення податкових спорів.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що сформульовані у дисертаційній роботі висновки та пропозиції використані у:

– *правотворчій діяльності* – сформульовані положення та висновки дослідження 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. Окремі пропозиції враховано у нормотворчій роботі Комітетом Верховної Ради України з питань правової політики та правосуддя при підготовці проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо стимулювання податкової відповідальності громадян» від 12 березня 2019 року № 2679 та проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України у зв'язку з прийняттям Закону України «Про електронні довірчі послуги» від 16 травня 2019 року № 2725 (акт впровадження результатів дослідження у законотворчу діяльність Верховної Ради України від 14 березня 2019 року № 04-29/15-539 (50897)). Деякі пропозиції використані у нормотворчій діяльності Міністерства юстиції України (довідка про впровадження у нормотворчу та правозастосовну діяльність Міністерства юстиції України від 28 лютого 2019 року);

– *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 (акт про використання пропозицій за результатами дослідження у практичній діяльності від 21 лютого 2019 року; довідка про впровадження результатів дисертаційної роботи у правозастосовній діяльності української юридичної компанії «Arzinger» від 1 березня 2019 року; довідка про використання пропозицій за результатами дослідження у правозастосовній діяльності Державної фіскальної служби України від 11 лютого 2019 року; довідка про використання пропозицій за результатами дослідження у нормотворчій діяльності депутата міської ради м. Києва від 4 березня 2019 року). Окремі пропозиції використані у практичній діяльності та нормативно-проектувальній роботі відділу соціально-трудова відносин Управління планово-фінансової діяльності і соціально-трудова відносин кримінально-виконавчої служби та апробації Департаменту фінансового забезпечення та бухгалтерського обліку Міністерства юстиції України (акт про впровадження результатів дослідження у правозастосовну діяльність Міністерства юстиції України від 28 лютого 2019 року);

– *навчальному процесі* – під час вивчення та викладання фінансово-правових дисциплін у вищих навчальних закладах. Результати дисертаційної роботи було використано під час викладання дисциплін «Податкове право», «Фінансове право», «Місцеві податки та збори в Україні», «Підприємницьке право», «Господарське процесуальне право», а також при підготовці навчально-методичного забезпечення до них (довідка про впровадження результатів дисертаційного дослідження у навчальний процес факультету права та міжнародних відносин Київського університету імені

Бориса Грінченка від 28 лютого 2019 року; акт про впровадження результатів дослідження у навчальний процес Навчально-наукового Інституту права імені князя Володимира Великого ПрАТ «Вищий навчальний заклад Міжрегіональна Академія управління персоналом» від 5 квітня 2019 року);

– *науково-дослідній діяльності* – положення та висновки дисертації можуть бути основою для подальших теоретичних розробок, вирішення теоретичних проблем виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин, проведення спеціальних наукових досліджень у сфері правового забезпечення системи податкових правовідносин в Україні.

Особистий внесок здобувача. Дисертаційне дослідження виконане здобувачем самостійно з використанням останніх досягнень юридичної науки та практики. У співавторстві опубліковано такі статті «Формування правових засад та основних напрямків зовнішньої політики у процесі становлення незалежності України» (автору належить 60 %), «Правові засади визнання господарських договірних зобов'язань недійсними на підставі впливу тяжких обставин та на вкрай не вигідних умовах» (автору належить 70 %) та «Визнання недійсним договору, вчиненого під впливом тяжких обставин і на не вигідних (кабальних) умовах, як спосіб захисту прав суб'єктів господарювання» (автору належить 50 %). У дисертаційному дослідженні ідеї та розробки, які належать співавторам, не використовувались без відповідних посилань. Усі сформульовані розробки, пропозиції та висновки обґрунтовано на основі особистих досліджень автора.

Апробація результатів дослідження. Основні теоретичні та практичні положення, висновки та пропозиції дисертаційного дослідження оприлюднено на міжнародних, всеукраїнських наукових, науково-практичних конференціях, семінарах та круглих столах, а саме на: науково-практичній конференції «Державне регулювання господарської комерційної діяльності (підприємництва)» (м. Київ, 16 березня 2016 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Вороновські читання. Фінансове право: сучасний стан та перспективи» (м. Київ, 5 жовтня 2016 р.); IV Міжнародній науково-практичній конференції «Роль юриспруденції у формуванні сучасного суспільства» (м. Київ, 7 жовтня 2016 р.); V Міжнародній інтернет-конференції «Стан та розвиток науки у XXI столітті» (м. Вінниця, 5 листопада 2016 р.); Всеукраїнській науково-практичній конференції «Правовий вимір конституційної, адміністративної та фінансової юрисдикції в умовах європейської парадигми України» (м. Одеса, 17 листопада 2016 р.); Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції «Інновації юридичної науки в євроінтеграційному процесі» (м. Тернопіль, 23 листопада 2016 р.); II Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції «Фінансова безпека України на сучасному етапі» (м. Ірпінь, 28 листопада 2016 р.); Міжнародній юридичній науково-практичній конференції «Модернізація правових інститутів: вимоги часу» (м. Київ, 8 грудня 2016 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Теоретичний аналіз і наукові дослідження юриспруденції у світовій науці» (м. Київ, 16–17 грудня 2016 р.); Всеукраїнській науково-практичній конференції «Пріоритетні напрями модернізації системи права України» (м. Запоріжжя, 23–24 грудня 2016 р.); науково-практичному столі «Права людини в сучасних умовах розбудови громадянського суспільства в

Україні» (м. Київ, 16 грудня 2016 р.); Міжнародній юридичній науково-практичній конференції «Право, суспільство і держава: форми взаємодії» (м. Київ, 13–14 січня 2017 р.); Всеукраїнській науково-практичній конференції «Нові завдання та напрями розвитку юридичної науки у XXI столітті» (м. Одеса, 20–21 січня 2017 р.); Міжнародній юридичній науково-практичній конференції «Право і держава: проблеми розвитку та взаємодії у XXI столітті» (м. Запоріжжя, 27–28 січня 2017 р.); Міжнародній юридичній науково-практичній конференції «Пріоритетні напрями розвитку правової системи України» (м. Львів, 27–28 січня 2017 р.); Міжнародній юридичній науково-практичній конференції «Роль права та закону в громадянському суспільстві» (м. Київ, 10–11 лютого 2017 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Верховенство права у процесі державотворення та захисту прав людини в Україні» (м. Одеса, 10–11 лютого 2017 р.); Всеукраїнській науково-практичній конференції «Юриспруденція в теорії і практиці: питання вдосконалення правової грамотності» (м. Запоріжжя, 24–25 лютого 2017 р.); Всеукраїнській науково-практичній конференції «Правове регулювання суспільних відносин в умовах демократизації української держави» (м. Одеса, 3–4 березня 2017 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Науковий потенціал та перспективи розвитку юридичної науки» (м. Запоріжжя, 17–18 березня 2017 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Актуальні питання розвитку та взаємодії публічного та приватного права» (м. Львів, 17–18 березня 2017 р.); круглому столі «Права людини в сучасних умовах розбудови громадянського суспільства в Україні» (м. Київ, 14 грудня 2018 р.).

Публікації. Основні положення та висновки дисертаційного дослідження висвітлено у 52 наукових публікаціях, з-поміж яких одна одноосібна монографія; два підручника; один навчальний посібник; 26 – наукових статей; 17 статей – одноосібно у журналах, віднесених МОН України до переліку наукових фахових видань із юридичних наук; 3 статті – у співавторстві у наукових фахових виданнях із юридичних наук; 1 стаття – у науковому періодичному виданні України з юридичних наук; 6 статей – у зарубіжних юридичних наукових періодичних виданнях; 22 статті – у збірниках наукових доповідей, оприлюднених на міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференціях, круглих столах та семінарах.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається з анотації, вступу, чотирьох розділів, логічно об'єднаних у шістнадцять підрозділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг дисертації становить 564 сторінки, із них основного тексту – 432 сторінки. Список використаних джерел налічує 521 найменування і займає 52 сторінки. Додатки розміщено на 59 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дослідження, зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, визначено мету і завдання дослідження, його об'єкт, предмет і методи, сформульовано наукову новизну роботи та практичне значення одержаних результатів, наведено відомості щодо апробації результатів дослідження, публікацій, структури й обсягу роботи.

Розділ 1 «Концептуальні основи становлення та розвитку податкових правовідносин в Україні» складається з чотирьох підрозділів та присвячений вивченню стану наукових досліджень, теоретичних засад становлення та розвитку податкових правовідносин у правовій системі України.

У підрозділі 1.1 «Ретроспектива становлення податкових правовідносин у правовій системі України» здійснено аналіз концептуальних засад правового визначення податкових відносин та становлення науки податкового права як частини фінансового права України. Визначено, 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.

Послідовно викладено теоретико-методологічні засади осягнення проблематики розвитку податкових правовідносин в правовій системі України. Виокремлено та проаналізовано наукові та практичні підходи до розуміння економічного, фінансового та правового змісту поняття «податкові правовідносини».

Наукові позиції у вказаній проблематиці умовно розділено на такі групи: 1) наукові дослідження загальнотеоретичного й різногалузевого характеру – поняття суспільних відносин, правовідношення, правовідносини, систему, структуру та елементи фінансових і податкових відносин, зокрема, праці з теорії держави та права, конституційного та адміністративного права. Відповідно до цих наукових позицій, податкові правовідносини розглядаються як відносини публічного характеру, що зумовлює їх подвійну конфліктність, опосередковані відчуженням результатів діяльності платників податків у державний 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 та зборів. Норми податкового права повинні врегульовувати конфлікт протилежних інтересів – публічного інтересу держави й органів місцевого самоврядування та приватного інтересу платника податків; 2) наукові дослідження проблем податкових правовідносин, які проводилися до моменту прийняття Податкового кодексу України, в яких висловлювалися погляди щодо податкових відносин як різновиду фінансових правовідносин, однак, призначення котрих полягає в забезпеченні формування централізованих та децентралізованих публічних грошових фондів з подальшим їх розподілом і спрямуванням на фінансування публічних потреб; 3) наукові праці, у яких аналізуються податкові правовідносини у контексті норм Податкового кодексу України та прийнятих на його виконання нормативних актів, йдеться, зокрема про проблеми правового регулювання окремих податків та зборів, конфлікту інтересів, податкових процедур, відповідальність за порушення податкового законодавства.

Зважаючи на наукові позиції щодо дослідження економічного та правового змісту податкових відносин у правовій науці 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.

У підрозділі 1.2 «Теоретичні засади та діалектика вчення про податкове правовідношення у доктрині фінансового права» проаналізовано наукове розуміння та трактування поняття «податкове правовідношення» у доктрині фінансового права.

Підтримано доктринальні погляди вчених про те, що податкові правовідносини є різновидом фінансових правовідносин та їм притаманні всі ознаки останніх. Окрім цього, податкові правовідносини є юридичною формою вираження та закріплення взаємовідносин й зумовлені рухом коштів у вигляді податків і зборів до державного та місцевих бюджетів, наділене публічним, владно-примусовим, майновим та грошовим характером, виникають, змінюються та припиняються на підставі закону або договору. Податкові відносини можуть існувати лише у правовій формі, відображаючи при цьому відповідні фінансові відносини. 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 окремої особи, так і суспільства.

Досліджено сучасні позиції науковців щодо ознак податкових правовідносин та розкрито їх сутність. Це, натомість, дало змогу охарактеризувати податкові правовідносини як особливий вид фінансових правовідносин та запропонувати удосконалену авторську дефініцію «податкових правовідносин» та «податкового правовідношення».

Підписання Угоди про Асоціацію між Україною та ЄС стало стимулом для подальшого розвитку податкових правовідносин. Динаміка цих 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.

Незавершеність побудови оптимальної системи оподаткування в Україні та дієвого механізму її функціонування в умовах європеїзації зумовили об'єктивну необхідність вивчення та з'ясування сучасної сутності податкових правовідносин, що є актуальним як для науки податкового права, так і для подальшого вдосконалення податкового законодавства. Здійснення у дисертаційній роботі 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.

У підрозділі 1.3 «Види та форми податкових правовідносин» аргументовано положення про нові види та форми податкових правовідносин, удосконалено критерії класифікації податкових правовідносин в Україні.

Проаналізовано, що науково обґрунтована диференціація податкових правовідносин, спрямована на їх учасників, дає змогу глибше осягнути правову природу та значення податкових правовідносин для розвитку податкової системи, точніше визначити межі регулятивного впливу правових норм і напями підвищення ефективності їх дії.

Аргументовано, що практичне значення класифікації полягає у виявленні та характеристиці сучасних елементів податкових правовідносин, які недостатньо врегульовані нормами податкового права, що дало змогу виробити пропозиції стосовно вдосконалення положень податкового законодавства на основі дослідження видових ознак податкових правовідносин.

Досліджено різні наукові класифікації податкових правовідносин, а саме за: предметом правовідносин; суб'єктним складом; змістом правових норм; функціями правових норм; часом дії тощо. Доведено, що запропоновані наукові диференціації податкових правовідносин не відображають особливості певних видів податкових правовідносин.

Узагальнюючи наявні класифікації податкових правовідносин, розроблено поділ податкових правовідносин за різними критеріями: 1) за юридичною силою правовідносин суб'єктів – вертикальні та горизонтальні; 2) за характером між суб'єктних правових зв'язків – абсолютно визначені та відносно визначені; 3) за предметом правовідносин – регулятивні, організаційно-процедурні, обліково-реєстраційні, попереджувальні, контролюючі; 4) за змістом правових норм – матеріальні та процесуальні; 5) за суб'єктним складом – активні та пасивні; 6) за структурою податкових правовідносин – прості та складні; 7) за формою – двосторонні та багатосторонні; 8) за функціональним призначенням – загально-регулятивні, індивідуально-регулятивні, комплексні, змішані та охоронні; 9) за правовою 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; 10) в залежності від об'єкта правовідносин – основні та похідні або загальні та спеціальні (правовідносини щодо погашення податкового боргу, списання безнадійного податкового боргу, розстрочки, відстрочки виконання податкового зобов'язання тощо); 11) в залежності від правового зв'язку – майнові відносини, організаційні відносини, відносини з податкового адміністрування; 12) залежно 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, експертами та радниками.

Обґрунтовано необхідність визначення поняття «форма податкових правовідносин», яка є новою дефініцією для науки податкового права як частини

фінансового права, так як відіграє важливу роль для побудови ефективної взаємодії між суб'єктами податкових правовідносин. 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. 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 держави в особі контролюючого органу (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 податкових обов'язків у всіх учасників правовідношення.

У підрозділі 1.4 «Принципи функціонування системи податкових правовідносин» досліджено, що податкові правовідносини ґрунтуються на певних принципах, тобто вихідних засадах, які зумовлюють поведінку суб'єктів податкових правовідносин.

Теоретичний аналіз змісту принципів оподаткування та 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.

Досліджено 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.

До спеціальних принципів 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.

Розділ 2 «Правові засади виникнення, припинення та трансформації податкових правовідносин» складається з чотирьох підрозділів та присвячений з'ясуванню правових підстав та наслідків виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин, дослідженню правової природи юридичного факту та податкового обов'язку як підстав виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин.

У підрозділі 2.1 «Підстави виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин» здійснено аналіз теоретичних та правових засад підстав виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин.

На підставі аналізу правової доктрини та положень чинного законодавства, визначено, що 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.

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.

До підстав припинення податкових правовідносин запропоновано віднести такі юридичні факти: 1) смерть фізичної особи-платника податків; 2) визнання фізичної особи недієздатною або безвісно відсутньою; 3) ліквідація юридичної особи (примусова або добровільна) та/або визнання недійсними установчих (засновницьких) документів юридичної особи; 4) реорганізація юридичної особи; 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 фізичною особою – підприємцем підприємницької діяльності. До числа інших обставин об'єктивної 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.

У підрозділі 2.2 «Юридичний факт як підстава виникнення, припинення та трансформації податкових правовідносин» досліджено розуміння поняття «юридичний факт» у податкових правовідносинах, розкрито правову природу юридичних фактів, які можуть мати місце у податкових правовідносинах, та їх зумовленість законодавством як правової підстави виникнення, трансформації (зміни, призупинення) та припинення податкових правовідносин.

Обґрунтовано, що юридичні факти, як підстава виникнення податкових правовідносин, суттєво відрізняються за змістом, ознаками та характером правових наслідків від юридичних фактів у інших галузях права.

З метою уніфікації наукових позицій щодо розуміння юридичних фактів у податковому праві, запропоновано їх визначення як обставин об'єктивної дійсності, що існують у формі подій або дій (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 в сучасних умовах характеризуються як обставини об'єктивної дійсності, які нормативно закріплені, але не передбачають договірних засад їх визначення, зафіксовані у формі індивідуальних податкових актів із якими норми податкового права пов'язують виникнення, зміну та припинення податкових правовідносин. Запропоновано, що юридичні факти у податковому праві можуть закріплюватися у договірній формі шляхом визначення таких умов у податковому законодавстві.

Виділено загальні ознаки юридичних фактів у податковому праві, які характеризують особливості прояву юридичних фактів у податкових правовідносинах, та спеціальні – характеризують юридичні факти лише у певних випадках виникнення окремих податкових правовідносин. До загальних ознак юридичних фактів належать: індивідуальність, нормативна визначеність, інформативність, зовнішній прояв та настання правових наслідків. До спеціальних ознак юридичних фактів належать: конструктивність, можливість невідповідності правовим наслідкам, фіктивність та удаваність, відсутність договірних засад та оформленість.

Запропоновано класифікувати юридичні факти як підстави виникнення податкових правовідносин за різними критеріями: 1) за правовими наслідками: правостановлюючі – юридичні факти, з якими норми права пов'язують виникнення податкових правовідносин; правозмінюючі – юридичні факти, з якими норми права пов'язують зміну податкових правовідносин; правоприпиняючі – юридичні факти, з наявністю яких норми права пов'язують припинення податкових правовідносин; 2) за характером волі: дії – юридичні факти, що є результатом вольової поведінки людей, результатом волевиявлення особи, які можуть виступати у формі: а) правомірних дій – дії, що відбуваються відповідно до вимог податкових норм або інших норм законодавства; б) неправомірних дій – дії, що порушують вимоги закону і не відповідають приписам норм податкового та іншого законодавства; в) активні – проявляються у здійсненні певних дій (сплата, обчислення й утримання податків, подання декларацій, отримання доходів тощо); г) пасивні – проявляються в утриманні від здійснення певних дій (необхідність виконання податкового обов'язку платником, який його не виконує); події – явища, що відбуваються незалежно від волі суб'єктів податкових правовідносин (смерть та народження фізичної особи – платника податків пов'язуються з припиненням податкових правовідносин чи зміною їх правового режиму, форс-мажорні обставини можуть бути передумовою запровадження певних видів податків та зборів).

У підрозділі 2.3 «Податковий обов'язок як підстава виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин» досліджено правову природу податкового

обов'язку як правової підстави виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин.

Аналіз правового взаємозв'язку податкового обов'язку платника податків та компетенції органів державної влади дав змогу сформулювати податковий обов'язок платника податків як комплексну системоутворюючу категорію, виконання якого має ґрунтуватися на створенні державою умов щодо його законної реалізації та налагодженні партнерських взаємовідносин, з метою збалансування приватних та публічних інтересів відповідних учасників податкових правовідносин. Виконання податкового обов'язку платника податків становить динамічний процес, що має низку взаємопов'язаних етапів, а саме: виконання обов'язку щодо податкового обліку, подання податкової звітності, справляння податків та зборів тощо. На всіх етапах реалізації виконання платником податків податкового обов'язку держава залучає певні правові механізми щодо посиленого контролю за діями або бездіяльністю учасників податкових правовідносин як владного суб'єкта, так і зобов'язаного суб'єкта та застосовує відповідні заходи відповідальності у разі вчинення податкових правопорушень.

З метою підвищення якості адміністрування податків та зборів, зниження корупційних ризиків у податкових органах, 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.

У підрозділі 2.4 «Правові наслідки виникнення, припинення та трансформації податкових правовідносин» досліджено такі правові наслідки виникнення, припинення та трансформації податкових правовідносин як юридичний факт, виконання податкового обов'язку та виникнення податкового боргу.

Доведено, що визначеність правових наслідків залежить від виникнення, трансформації та припинення податкових правовідносин. Правовими наслідками виникнення, припинення та зміни податкових правовідносин виступають норми законодавства та юридичні факти, які індивідуально визначені та спрямовані на конкретного 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.

Розділ 3 «Теоретико-правова характеристика системи податкових правовідносин» складається з чотирьох підрозділів та присвячений дослідженню наукових позицій сучасного розуміння податкових правовідносин як системи правовідносин та сутності її основних елементів, з'ясуванню правової природи об'єкта, предмета, суб'єктного складу та правового статусу учасників податкових правовідносин.

У підрозділі 3.1 «Сучасна парадигма розуміння податкових правовідносин як системи» досліджено необхідність розробки єдиного підходу до розуміння податкових правовідносин як системи.

Доведено, що 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 наявної 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.

Розглядаючи систему податкових правовідносин, було з'ясовано, що конкретні податкові правовідносини є її невід'ємною складовою, що, натомість, має внутрішню побудову. Основними характеристиками системи податкових правовідносин є: 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.

Система правового забезпечення податкових відносин охоплює положення різних галузей права, ґрунтується на базових принципах конституційного, адміністративного, міжнародного та фінансового права, а також інших засобах публічного впливу на платника податків.

Підтримано точку зору науковців, які до структури податкових правовідносин відносять суб'єкт (учасників податкових правовідносин), об'єкт (благо, з приводу якого виникають, змінюються чи припиняються податкові правовідносини) і зміст (суб'єктивні права та обов'язки учасників податкових правовідносин), так як об'єкт і суб'єкт відображають особливі ознаки тих чи інших правовідносин, а зміст правовідносин зумовлює характеристику структурно-логічного правового зв'язку між суб'єктами та об'єктом. Відсутність хоча б одного з цих елементів не дає змоги отримати повне уявлення про податкові правовідносини.

У підрозділі 3.2 «Об'єкт та предмет податкових правовідносин» розкрито юридичну природу об'єкта та предмета податкових правовідносин, проведено розмежування об'єкта оподаткування, предмета та об'єкта податкових правовідносин.

Об'єкт податкових правовідносин, як основний мотиватор правових взаємозв'язків суб'єктів правовідносин, реалізується у різноманітних формах благ платників податків. Під об'єктами податкових правовідносин потрібно розуміти певні грошові, матеріальні та інші блага, з приводу яких суб'єкти реалізують свої права та обов'язки задля забезпечення виконання державою своїх функцій та задоволення публічних інтересів.

Сутністю об'єкта податкових правовідносин є трансформація грошових коштів у вигляді податків та зборів, які надходять до публічних грошових фондів на соціальні та економічні потреби, що мають вплив на всі процеси в суспільстві. На підставі

аналізу різних позицій науковців, запропоновано поняття «об'єкт податкових правовідносин», адже саме наявність у платника податків певного блага спонукає до виникнення конкретних податкових правовідносин, а предмет правовідносин розкриває сутність та характер окремих видів податкових правовідносин.

У підрозділі 3.3 «Поняття та ознаки суб'єктів податкових правовідносин, їх податкова правосуб'єктність» досліджено суб'єктний склад податкових правовідносин, розкрито ознаки таких суб'єктів та здійснено їх класифікацію.

Досліджуючи суб'єктний склад податкових правовідносин, запропоновано виділити такі їх ознаки: 1) є основним елементом системи податкових правовідносин; 2) наділені відповідною правосуб'єктністю; 3) вступають у взаємовідносини з приводу формування публічних грошових фондів і реалізації своїх прав та обов'язків у сфері оподаткування; 4) наділені правом самовизначення у сфері податків і зборів, з притаманними їм відособленістю та індивідуалізацією; 5) персоніфікація прав та обов'язків суб'єктів; 6) співвідношення приватних та публічних інтересів суб'єктів податкових правовідносин; 7) нерівність правового статусу суб'єктів.

Обґрунтовано необхідність запровадження нових за змістом категорій суб'єктів податкових правовідносин, зокрема, податкового омбудсмена, податкового консультанта, податкового експерта та податкового радника, визначення та закріплення в податковому законодавстві України їх правового статусу.

Під «податковим омбудсменом» запропоновано розуміти посадову особу, на яку Кабінетом Міністрів України покладається виконання завдань із захисту прав та законних інтересів платників податків, та яка 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 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 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.

Обґрунтовано втілення податкового радника як посадової особи 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.

У підрозділі 3.4 «Особливості правового статусу суб'єктів податкових правовідносин» проведено аналіз загальнотеоретичних підходів до розуміння правового статусу суб'єкта податкових правовідносин, який дав змогу зробити висновок про відсутність чіткої позиції щодо розуміння поняття «правовий статус суб'єкта податкових правовідносин».

Запропоновано дефініцію поняття «правовий статус суб'єкта податкових правовідносин», під яким потрібно розуміти визначене нормами податкового законодавства становище суб'єкта податкових правовідносин як суб'єкта податкового права, що окреслює межі його правосуб'єктності, обсяг прав та обов'язків у сфері оподаткування. Виділено характеристики правового статусу суб'єкта податкових правовідносин, як суб'єкта податкового права: 1) загальні та спеціальні 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.

Узагальнюючи права суб'єктів податкових правовідносин, передбачені податковим законодавством, поділено на: 1) інформаційні; 2) щодо сплати податків, ведення податкового обліку та подання податкової звітності; 3) які виникають у процесі проведення податкових перевірок; 4) охоронні. Обов'язки суб'єктів податкових правовідносин поділено на обов'язки: 1) щодо справляння податків, які включають в себе нарахування, утримання та сплату податків від імені й за рахунок платника податків; 2) щодо податкового обліку, ведення та подання податкової звітності; 3) інформаційні; 4) під час проведення податкових перевірок. Встановлено, що цей перелік не є вичерпним і може підлягати удосконаленню та розширенню.

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.

Розділ 4 «Проблеми та напрями вдосконалення правового забезпечення системи податкових правовідносин в Україні» складається з чотирьох підрозділів та присвячений з'ясуванню проблем правового регулювання податкових правовідносин в Україні, розробці пропозицій та шляхів удосконалення правового забезпечення системи податкових правовідносин з використанням зарубіжного досвіду, аналізу правових засад інформаційно-аналітичного забезпечення податкових правовідносин та дослідженню втілення договірної форми врегулювання податкових правовідносин.

У підрозділі 4.1 «Шляхи вдосконалення правового забезпечення системи податкових правовідносин в Україні» розглянуто та проаналізовано систему нормативно-правового регулювання податкових правовідносин, їх конституційно-правове, адміністративно-правове, фінансово-правове, міжнародно-правове,

договірне та прецедентне врегулювання, з метою розроблення напрямів удосконалення організаційно-правових засад функціонування системи податкових правовідносин.

Доведено, що інноваційні заходи у сфері оподаткування є необхідними для стимулювання податкової активності, підвищення прозорості податкових відносин та прискорення економічного зростання країни. Здійснено ґрунтовний аналіз перспектив поширення податкових інновацій в Україні, які мають практичну цінність як для удосконалення податкового законодавства, так і для розробки управлінського інструментарію запровадження сучасних тенденцій у податкових відносинах.

Система правового забезпечення податкових правовідносин охоплює положення різних галузей права, ґрунтується на базових принципах конституційного, міжнародного, адміністративного та фінансового права, використовує методи імперативного та диспозитивного врегулювання, а також передбачає регламентацію організаційно-майнових відносин, що виникають між платником податків і фіскальними органами.

У підрозділі 4.2 *«Правові засоби інформаційно-аналітичного забезпечення податкових правовідносин»* досліджено сучасний стан інформаційно-аналітичного забезпечення податкових правовідносин та запропоновано запровадження інновацій, апробацію та практичну реалізацію податкових новел. З'ясовано стан інформаційного забезпечення суб'єктів податкових правовідносин в сучасних умовах та зосереджено увагу на розробці пропозицій щодо вдосконалення інформаційного забезпечення й електронного обслуговування платників податків.

Наголошено, що право на податкову інформацію безпосередньо пов'язане з конституційним правом людини на інформацію, із статусом фіскальних органів, із правом особи знайомитися у фіскальних органах з документами та матеріалами щодо оподаткування. Суб'єктивне право платника податку на податкову інформацію охоплює: 1) право власності на податкову інформацію (повне або часткове в окремих його складових); 2) право на обмеження доступу до податкової інформації; 3) право на спростування недостовірної податкової інформації; 4) право доступу до податкової інформації; 5) право на охорону та захист податкової інформації.

З метою вдосконалення інформаційно-аналітичної діяльності податкових органів запропоновано: активізувати впровадження новітніх технологій щодо спрощення процедур податкового звітування; комунікації платників податків 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 контролюючих органів щодо роз'яснення вимог чинного податкового законодавства України; покращення системи захисту податкової інформації з обмеженим доступом.

У підрозділі 4.3 *«Перспективи запровадження договірної форми врегулювання податкових правовідносин»* досліджено способи запровадження публічної та приватної договірних форм врегулювання податкових правовідносин, розкрито їх особливості та доведено ефективність втілення партнерської взаємодії між суб'єктами податкових правовідносин.

Акцентовано увагу на те, що взаємодія між податковими органами та платниками податків – це комплекс спільних дій та заходів, спрямованих на забезпечення досягнення балансу прав й інтересів учасників податкових правовідносин, та відображає прозорий характер зв'язків між платниками податків і фіскальними органами. Побудова оновлених форм взаємодії повинна відбуватись з урахуванням досвіду розвинених країн світу, принципів рівноправності та балансу публічних та приватних інтересів їх учасників, а також відповідності засобів поставленим цілям.

Незважаючи на особливості імперативного методу правового регулювання податкових правовідносин, розроблено договірні конструкції взаємодії платників податків та фіскальних органів. Обґрунтовано необхідність створення якісно нової моделі взаємовідносин платників податків і фіскальних органів на умовах партнерської взаємодії та неухильного дотримання податкового законодавства обома сторонами. З метою організації ефективної співпраці учасників у договірній формі, запропоновано налагодити роботу сучасної сервісної податкової служби з якісними адміністративними й інформаційними послугами. Водночас, взаємна повага та відповідальність сторін сприятиме підвищенню податкової правосвідомості та самодисципліни платників податків.

У підрозділі 4.4 «Вплив зарубіжного досвіду на вдосконалення правового забезпечення системи податкових правовідносин» проаналізовано міжнародний досвід врегулювання податкових правовідносин та розкрито перспективи апроксимації податкового законодавства України до окремих положень зарубіжних законодавств.

В умовах реалізації Угоди про Асоціацію між Україною та Європейським Союзом все більшого значення набуває формування умов функціональної взаємодії суб'єктів податкових правовідносин і створення відповідного сприятливого інноваційного середовища. Встановлено, що на сучасному етапі розвитку податкових відносин закладено нові підвалини їх правового регулювання, однак і вони потребують безперервного удосконалення, закріплення податкових інновацій у національному законодавстві та їх реалізації у податкових правовідносинах. Запровадження податкових інновацій зумовлено швидким розвитком євроінтеграційних процесів в Україні та необхідністю апроксимації податкового законодавства України до законодавства Європейського Союзу.

Доведено, що більшість положень податкового законодавства України адаптовано до законодавства ЄС та досягнуто певного позитивного прогресу у створенні ефективної податкової системи, що передбачає забезпечення умов добровільного виконання податкових зобов'язань платниками податків, впровадження інформаційно-аналітичної системи ДФС України та автоматизацію процедур адміністрування із застосуванням сучасних інформаційних та комп'ютерних технологій.

ВИСНОВКИ

У дисертації теоретично узагальнено та здійснено нове вирішення наукової проблеми, яка полягає в розкритті теорії та практики правового регулювання системи податкових правовідносин в Україні, сутності та ознаках податкових правовідносин,

правових засад забезпечення системи податкових правовідносин, а також у розробці пропозицій щодо вдосконалення чинного податкового законодавства України. За результатами дослідження сформульовано низку нових теоретичних та практичних положень, зокрема:

1. 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.

З'ясовано сутність «податкових правовідносин» у сучасних умовах, під якими 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.

2. 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.

Визначено поняття «система податкових правовідносин», під якою потрібно розуміти сукупність законодавчо врегульованих взаємопов'язаних елементів, що утворюють уніфіковану й організовану побудову закономірних та об'єктивних правових зв'язків між учасниками податкових правовідносин, які забезпечують ефективне функціонування системи. Проаналізовано 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.

3. Визначено поняття «податкове правовідношення», яке розглядається у широкому значенні – як врегульований нормами податкового права правовий зв'язок, який виникає шляхом реалізації 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 різних юридичних фактів обумовлених законодавством.

4. Здійснено диференціацію правового 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. Акцентовано увагу на поділ шляхів розвитку системи податкових правовідносин в Україні за правовим, економічним, державним, місцевим (регіональним) та міжнародним напрямком.

5. На підставі правової доктрини, удосконалено класифікацію податкових правовідносин України за такими критеріями: 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 між суб'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.

Доведено необхідність визначення поняття «форма податкових правовідносин», яка є новою дефініцією для науки податкового права як частини фінансового права, так як відіграє важливу роль для побудови ефективної взаємодії між суб'єктами податкових правовідносин. Під формою податкових правовідносин запропоновано 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.

6. 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.

До спеціальних принципів податкових правовідносин, які забезпечують баланс публічних та приватних інтересів учасників податкових правовідносин, віднесено:

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.

До принципів функціонування системи податкових правовідносин, пропонуємо віднести: 1) принципи податкових правовідносин, які 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 фіскальних 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; 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 фіскальних органів, роз'яснень чинного податкового законодавства та судової практики.

Враховання запропонованих критеріїв класифікації принципів, на яких базуються податкові правовідносини, дає змогу оптимально поєднувати інтереси всіх суб'єктів податкових правовідносин, забезпечуючи баланс між публічними фінансовими інтересами держави та приватними інтересами платників податків.

7. Узагальнено теоретико-правові позиції щодо розуміння податкових правовідносин як системи в Україні, відповідно до якого визначено 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 наявної 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.

8. Проаналізовано правову природу об'єкта та предмета 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.

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. Під поняттям «предмет податкових правовідносин» потрібно розуміти особливий зміст податкових правовідносин в залежності від сутності правового зв'язку між суб'єктами правовідносин для досягнення відповідного результату.

9. Досліджуючи суб'єктний склад податкових правовідносин, запропоновано виділити такі 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 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; г) персоніфікація прав та обов'язків – так як 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, дає змогу ефективно функціонувати системі контролю за правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю внесення у відповідний бюджет податків і зборів, установлених законодавством; г) 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.

10. Обґрунтовано необхідність законодавчого визначення вичерпного переліку правових підстав виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин, до яких віднесено: норма законодавства; юридичний факт; 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; наявність об'єкта та/або предмета податкових правовідносин; припинення існування об'єкта та/або предмета податкових правовідносин; форс-мажорні обставини визначені законодавством; за згодою сторін та/або припинення дії договору; припинення юридичною особою та фізичною особою – підприємцем підприємницької діяльності та/або визнання недійсними установчих (засновницьких) документів суб'єктів господарювання.

До підстав припинення податкових правовідносин запропоновано віднести такі юридичні факти: 1) смерть фізичної особи-платника податків; 2) визнання фізичної особи недієздатною або безвісно відсутньою; 3) ліквідація юридичної особи (примусова або добровільна) та/або визнання недійсними установчих (засновницьких) документів юридичної особи; 4) реорганізація юридичної особи; 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 фізичною особою – підприємцем підприємницької діяльності.

До числа інших обставин об'єктивної 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.

11. Аргументовано, що 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. Запропоновано окреслення таких правових наслідків виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин як виконання податкового обов'язку та виникнення податкового боргу.

12. Запропоновано визначення юридичних фактів 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.

13. 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.

14. 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. У такий спосіб, 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.

15. 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.

16. Однією із перспективніших форм 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 усуненням 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.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Монографія:

1. Хатнюк Н. С. 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.

Статті у вітчизняних наукових фахових виданнях:

2. Хатнюк Н. С. Новели податкового законодавства України в сучасних умовах // Правове регулювання економіки: збірник наукових праць / головн. ред. В. Ф. Опришко. Київ: КНЕУ, 2014. № 14. С. 229–245.

3. Хатнюк Н. С., Бондик О. В. Формування правових засад та основних напрямків зовнішньої політики у процесі становлення незалежності України // Правове регулювання економіки: збірник наукових праць / відп. ред. О.В. Солдатенко. Київ: КНЕУ, 2015. № 15. С. 20–34.

4. Хатнюк Н. С., Побіянська Н. Б. Тяжкі обставини та явно не вигідні умови господарського договору як підстава визнання його недійсним // Науковий вісник

Херсонського університету. Серія: Юридичні науки. Херсон: Херсонський національний університет, 2015. Випуск 6-2. С. 40–47.

5. Хатнюк Н. С. Правова природа податкових зобов'язань платників податків // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право. Ужгород: Ужгородський національний університет, 2016. № 41. С. 76–80.

6. Хатнюк Н. С. Теоретичні засади визначення сучасних податкових правовідносин в Україні // Європейські перспективи: науково-практичний журнал. Харків: ХНВУС, 2016. № 2. С. 116–121.

7. 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.

8. Хатнюк Н. С. Модернізація правовідносин місцевого оподаткування в Україні в сучасних умовах // Конституційно-правові академічні студії: науковий журнал. Ужгород: Ужгородський національний університет, 2016. Випуск 2. С. 89–95.

9. 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.

10. 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.

11. Хатнюк Н. С. Юридичний факт як підстава виникнення податкових правовідносин // Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції: науковий збірник. Дніпропетровськ: Дніпропетровський національний університет ім. Олесья Гончара, 2016. Випуск 6. С. 107–111.

12. Хатнюк Н. С., Литвиненко В. І. Правові засади визнання господарських договірних зобов'язань недійсними на підставі впливу тяжких обставин та на вкрай не вигідних умовах // Європейські перспективи: науково-практичний журнал. Харків: ХНВУС, 2016. № 3. С. 119–129.

13. Хатнюк Н. С. Актуальні питання трансформації системи податкових правовідносин в Україні // Актуальні питання публічного та приватного права: науковий журнал. Одеса: ГО «Причорноморська фундація права», 2016. № 3 (14). С. 70–74.

14. Хатнюк Н. С. Загальнотеоретичне розуміння об'єкта податкових правовідносин // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Юридичні науки». Херсон: «Видавничий дім «Гельветика», 2016. Випуск 6. Том 3. С. 40–43.

15. Хатнюк Н. С. Місце податкових правовідносин у фінансовому праві України // Підприємництво, господарство і право, 2017. № 1. С. 165–170.

16. Хатнюк Н. С. Правові засади визначення податкових правовідносин в Україні // Наше право: науково-практичний журнал. Харків: ХНВУС, 2017. № 1. С. 178–183.

17. Хатнюк Н. С. Окремі питання виникнення податкових зобов'язань // Юридичний електронний науковий фаховий журнал. Запоріжжя, 2017. № 1. С. 110–114.

18. Хатнюк Н. С. Правове регулювання податкових правовідносин: стан та перспективи удосконалення // Наше право: науково-практичний журнал. Харків: ХНВУС, 2017. № 2. С. 178–183.

19. Хатнюк Н. С., Побіянська Н. Б. Визнання недійсним договору, вчиненого під впливом тяжких обставин і на невігідних (кабальних) умовах, як спосіб захисту прав суб'єктів господарювання // Право.ua: науково-практичний журнал з проблем конституційного, цивільного, кримінального, екологічного та інших галузей права. Харків: ХНВУС, 2017. № 3. С. 184–190.

20. 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.

21. Хатнюк Н. С. Напрями удосконалення правового регулювання податкової системи як спосіб максимізації фіскальної результативності // Європейські перспективи: науково-практичний журнал. Харків: ХНВУС, 2019. № 1. С. 173–178.

Статті у наукових періодичних виданнях інших держав з юридичних наук:

22. Хатнюк Н. С. Деякі аспекти апроксимації податкових правовідносин в Україні до європейських правових стандартів Європейського союзу // Visegrad Journal on human rights. Visegrad, 2016. №5/2. Р. 163–169.

23. Хатнюк Н. С. Влияние динамики налоговых правоотношений на уровень финансовой безопасности государства // Legea și viața: Revistă științifico-practică. Moldova, 2017. № 1 (301). С. 178–182.

24. Хатнюк Н. С. Порівняльний аналіз юридичних фактів як підстави виникнення податкових правовідносин // Верховенство права: міжнародний науковий журнал. Молдова, 2017. № 1. С. 172–181.

25. Хатнюк Н. С. Принципи податкових правових відносин в Україні: реалізація та шляхи удосконалення // Верховенство права: міжнародний науковий журнал. Молдова, 2017. № 2. С. 156–162.

26. Хатнюк Н. С. Основания для прекращения налоговых правовых отношений // Legea și viața: Revistă științifico-practică. Moldova, 2017. № 3 (303). С. 140–144.

27. Хатнюк Н. С. Нові шляхи партнерської взаємодії між платниками податків і фіскальними органами: адміністративно-правовий механізм // Верховенство права: міжнародний науковий журнал. Молдова, 2019. № 1. С. 187–192.

Тези доповідей на науково-практичних конференціях:

28. Хатнюк Н. С. Правові засади участі держави як особливого суб'єкта господарських процесуальних правовідносин // Державне регулювання господарської комерційної діяльності (підприємництва): збірник науково-практичної конференції (м. Київ, 16 березня 2016 р.). Київ: Міжрегіон. Акад. управління персоналом, 2016. С. 68–71.

29. Хатнюк Н. С. Юридична природа податкового правовідношення як фінансово-правової категорії // Вороновські читання. Фінансове право: сучасний стан та перспективи: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ,

5 жовтня 2016 р.) / редкол.: А.П. Гетьман, М. П. Кучерявенко, Н. Ю. Пришва та ін. Київ: Асоціація фінансового права України, 2016. С. 263–266.

30. Хатнюк Н. С. Розуміння поняття «податкових правовідносин» у теорії фінансового права // Роль юриспруденції у формуванні сучасного суспільства: збірник матеріалів IV Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 7 жовтня 2016 р.). Київ: Міжрегіон. Акад. управління персоналом, 2016. С. 244–246.

31. Хатнюк Н. С. Зміст та значення юридичних фактів для розвитку податкових правовідносин в Україні // Стан та розвиток науки у XXI столітті: збірник матеріалів V Міжнародної Інтернет-конференції (м. Вінниця, 5 листопада 2016 р.). Вінниця, 2016. С. 48–52.

32. Хатнюк Н. С. Адаптація сучасної системи податкових правовідносин України в умовах реалізації Угоди про асоціацію ЄС // Правовий вимір конституційної, адміністративної та фінансової юрисдикції в умовах європейської парадигми України: матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Одеса, 17 листопада 2016 р.). Одеса: Міжнародний гуманітарний університет, 2016. С. 218–221.

33. Хатнюк Н. С. Інновації податкового законодавства в умовах євроінтеграційних процесів // Інновації юридичної науки в євроінтеграційному процесі: збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції (м. Тернопіль, 23 листопада 2016 р.). Тернопіль: Тернопільська міська громадська організація «Правозахисна організація «АКВІТАС», 2016. С. 80–82.

34. Хатнюк Н. С. Особливості впливу податкових правовідносин на фінансову безпеку України в умовах євроінтеграції // Фінансова безпека України на сучасному етапі: матеріали II Міжнародній науково-практичній Інтернет-конференції (м. Ірпінь, 28 листопада 2016 р.). Ірпінь: Університет державної фіскальної служби України, 2016. С. 146–151.

35. Хатнюк Н. С. Трансформація системи місцевого оподаткування в Україні в умовах євроінтеграції // Модернізація правових інститутів: вимоги часу: збірник матеріалів Міжнародної юридичної науково-практичної конференції «Актуальна юриспруденція» (м. Київ, 8 грудня 2016 р.). Київ: «Видавничий дім «АртЕк», 2016. С. 95–98.

36. Хатнюк Н. С. Актуальні питання розвитку податкових правовідносин в Україні // Права людини в сучасних умовах розбудови громадянського суспільства в Україні: збірник наукових праць за матеріалами науково-практичного столу (м. Київ, 16 грудня 2016 р.). Київ: Київський університет імені Бориса Грінченка, 2017. С. 94–102.

37. Хатнюк Н. С. Тенденції розвитку та вдосконалення системи податкових правовідносин // Теоретичний аналіз і наукові дослідження юриспруденції у світовій науці: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 16–17 грудня 2016 р.). Київ: Науково-дослідний інститут публічного права, 2017. С. 90–93.

38. Хатнюк Н. С. Юридичний та фактичний зміст податкових правовідносин у системі фінансового права України // Пріоритетні напрями модернізації системи права України: збірник матеріалів Всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Запоріжжя, 23–24 грудня 2016 р.). Запоріжжя: Класичний приватний університет, 2016. С. 216–219.

39. Хатнюк Н. С. Окремі аспекти оптимізації системи місцевого оподаткування в Україні // Право, суспільство і держава: форми взаємодії: матеріали Міжнародної юридичної науково-практичної конференції (м. Київ, 13–14 січня 2017 р.). Київ: Центр правових наукових досліджень, 2017. С. 96–98.

40. Хатнюк Н. С. Особливості становлення та розвитку системи податкових правовідносин в Україні // Нові завдання та напрями розвитку юридичної науки у ХХІ столітті: матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Одеса, 20–21 січня 2017 р.). Одеса: Міжнародний гуманітарний університет, 2017. С. 150–155.

41. Хатнюк Н. С. Фундаментальні засади реалізації податкових правовідносин // Право і держава: проблеми розвитку та взаємодії у ХХІ столітті: тези доповідей Міжнародної юридичної науково-практичної конференції (м. Запоріжжя, 27–28 січня 2017 р.) / за заг. ред. Т.О. Коломoeць. Запоріжжя: ЗНУ, 2017. С. 146–150.

42. Хатнюк Н. С. Податкові правовідносини суб'єктів підприємницької діяльності: нововведення та перспективи // Пріоритетні напрями розвитку правової системи України: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, 27–28 січня 2017 р.). Львів: Західноукраїнська організація «Центр правничих ініціатив», 2017. С. 80–83.

43. Хатнюк Н. С. Деякі міркування щодо систематизації податкових правовідносин // Роль права та закону в громадянському суспільстві: матеріали Міжнародної юридичної науково-практичної конференції (м. Київ, 10–11 лютого 2017 р.). Київ: Центр правових наукових досліджень, 2017. С. 58–61.

44. Хатнюк Н. С. Особливості реформування оподаткування суб'єктів господарської діяльності // Верховенство права у процесі державотворення та захисту прав людини в Україні: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 10–11 лютого 2017 р.). Одеса: ГО «Причорноморська фундація права», 2017. С. 64–69.

45. Хатнюк Н. С. Вплив податкових правовідносин на фінансову безпеку України в умовах євроінтеграції // Юриспруденція в теорії і практиці: питання вдосконалення правової грамотності: матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Запоріжжя, 24–25 лютого 2017 р.). Запоріжжя: Класичний приватний університет, 2017. С. 99–103.

46. Хатнюк Н. С. Удосконалення принципів податкової системи в умовах демократизації податкових правовідносин // Правове регулювання суспільних відносин в умовах демократизації української держави: матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Одеса, 3–4 березня 2017 р.). Одеса: Міжнародний гуманітарний університет, 2017. С. 99–103.

47. Хатнюк Н. С. Перспективи розвитку системи податкових правовідносин // Науковий потенціал та перспективи розвитку юридичної науки: тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції (м. Запоріжжя, 17–18 березня 2017 р.) / за заг. ред. Т. О. Коломoeць. Запоріжжя: ЗНУ, 2017. С. 85–86.

48. Хатнюк Н. С. Система податкових правових відносин: тенденції формування та перспективи вдосконалення // Актуальні питання розвитку та взаємодії публічного та приватного права: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції

(м. Львів, 17–18 березня 2017 р.). Львів: Західноукраїнська організація «Центр правничих ініціатив», 2017. С. 93–95.

49. Хатнюк Н. С. Правовий аналіз податкової реформи у контексті покращення фіскальної сталості // Права людини в сучасних умовах розбудови громадянського суспільства в Україні: до тижня права та 70-ї річниці Загальної декларації прав людини: збірник наукових праць за матеріалами круглого столу (м. Київ, 14 грудня 2018 р.) / редкол.: І.А. Грицяк, С.В. Бобровник, С.О. Мосьондз, Т.О. Дідич та ін. Київ: Київський університет імені Бориса Грінченка, 2019. С. 60–67.

Праці, які додатково відображають результати дисертації:

50. Хатнюк Н. С., Опришко В. Ф. Господарське право: підручник: у 2 ч. – Ч. 1 / заг. ред. Н. С. Хатнюк та В. Ф. Опришко. Київ: КНЕУ. 2011. 507 с. (Особистий внесок: Тема 6. «Загальна характеристика суб'єктів господарювання», Тема 13. «Правовий статус некомерційних суб'єктів господарювання», Тема 16. «Теоретико-правові засади майнових відносин у сфері господарювання», Тема 18. «Юридична природа господарських зобов'язань», Тема 19. «Правове регулювання грошових зобов'язань і розрахунків суб'єктів господарювання», Тема 20. «Господарський договір як підстава виникнення, зміни та припинення господарських правовідносин», автору належить 30 %).

51. Хатнюк Н. С., Опришко В. Ф. Господарське право: підручник: у 2 ч. – Ч. 2 / заг. ред. Н.С. Хатнюк та В. Ф. Опришко. Київ: КНЕУ. 2011. 501 с. (Особистий внесок: Тема 39. «Правове регулювання господарських відносин в агропромисловому комплексі», Тема 43. «Правове регулювання комерційного посередництва (агентських відносин) у сфері господарювання», Тема 44. «Правове регулювання господарських відносин у харчовій промисловості», автору належить 20 %).

52. Балюк І. А., Хатнюк Н. С. Вирішення господарських та зовнішньоекономічних спорів: навч. посіб. / Н. С. Хатнюк, І. А. Балюк; ред. Н. С. Хатнюк. Київ: КНЕУ. 2014. 378 с. (Автору належить 50 %).

АНОТАЦІЯ

Хатнюк Н. С. Система податкових правовідносин: теорія та практика правового регулювання в Україні. – *Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.*

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – ПрАТ «Вищий навчальний заклад «Міжрегіональна Академія управління персоналом». – Київ, 2019.

Дисертація присвячена фундаментальному комплексному аналізу концептуальних засад функціонування системи податкових правовідносин в Україні на сучасному етапі розвитку податкової системи. У роботі досліджено ретроспективу становлення податкових правовідносин 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 податкової системи України. Здійснено аналіз правових підстав і наслідків виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин та визначено зміст юридичного факту, податкового обов'язку та податкової правосуб'єктності, як основних підстав виникнення та трансформації податкових правовідносин.

На основі аналізу правової доктрини, положень вітчизняного та зарубіжного законодавства, а також його правозастосування, детально досліджено концептуальні основи забезпечення функціонування системи податкових правовідносин та її системоутворюючих елементів. Особлива увага приділена розумінню сутності понять «об'єкт податкових правовідносин» та «предмет податкових правовідносин», розкриттю правового статусу суб'єктів податкових правовідносин, визначенню обсягу їх податкової правосуб'єктності, особливих функцій та завдань, спеціальних прав та обов'язків учасників податкових правовідносин. Висвітлено питання правосуб'єктності окремих платників податків, податкових агентів, податкових консультантів, представників, податкового омбудсмена, державного податкового радника та суб'єктів реалізації державної податкової політики.

Окрему увагу зосереджено на класифікації податкових правовідносин за різними критеріями, окреслено види та форми податкових правовідносин в залежності від характеру правовідносин, від суб'єктного складу, від підстав виникнення, зміни та припинення правовідносин, досліджено зміст певних видів податкових правовідносин.

Здійснено правову оцінку сучасного стану захищеності прав і законних інтересів платників податків в Україні. Запропоновано удосконалення способів захисту платниками податків своїх прав і законних інтересів та шляхи досягнення балансу публічного та приватного інтересу в податкових правовідносинах. Обґрунтовано необхідність розробки та реалізації нової концепції приватно-договірного партнерства, яке передбачатиме взаємовигідне співробітництво фіскальних органів та платників податків, що забезпечить належний захист прав платників податків, як основного бюджетоутворюючого джерела та відповідний рівень захисту публічних інтересів держави. Акцентовано на необхідності запровадження інституту податкового омбудсмена, податкового консультанта та державного податкового радника, створення інформаційно-аналітичних центрів, які б реалізували регулятивно-захисну функцію фіскальних органів задля вдосконалення системи податкових правовідносин.

Особлива увага приділена виявленню теоретико-прикладних проблем правового, договірної та інформаційно-аналітичного забезпечення системи податкових правовідносин. Проаналізовано запроваджені інновації у сфері оподаткування та новели податкового законодавства України. Здійснено пошук прогалин та недоліків сучасного податкового законодавства, розроблено практичні рекомендації та пропозиції щодо запровадження публічної та приватної договірної форм регулювання податкових правовідносин. Доведено важливість розробки раціональної моделі партнерської взаємодії фіскальних органів та платників податків шляхом поєднання публічних та приватних інтересів з метою підвищення ефективності функціонування системи податкових правовідносин.

Зважаючи на вплив зарубіжного досвіду в удосконалення правового забезпечення системи податкових правовідносин, запропоновано використовувати індивідуальний підхід до кожного платника податків із урахуванням особливостей їх системи оподаткування, розміру оподатковуваного доходу, місця територіального розташування, видів підприємницької діяльності, обсягу виробництва та джерела надходження доходів. Вказано на необхідність розробки відповідних положень податкового законодавства щодо ефективного встановлення, справляння та цільового використання місцевих податків та зборів відповідно до індивідуальних потреб кожної територіальної громади.

Ключові слова: податкове правовідношення, система податкових правовідносин, принципи формування системи, види податкових правовідносин, форми податкових правовідносин, правові підстави виникнення податкових правовідносин, юридичний факт, податковий обов'язок, податкова правосуб'єктність, суб'єкт, об'єкт, предмет, трансформація податкових правовідносин, припинення податкових правовідносин, правові наслідки, правове забезпечення, конституційно-правові засади, договірне регулювання, інформаційно-аналітичне забезпечення.

АННОТАЦІЯ

Хатнюк Н. С. Система налоговых правоотношений: теория и практика правового регулирования в Украине. – *Квалификационный научный труд на правах рукописи.*

Диссертация на соискание ученой степени доктора юридических наук по специальности 12.00.07 – административное право и процесс; финансовое право, информационное право. – ЧАО «Высшее учебное заведение «Межрегиональная Академия управления персоналом». – Киев, 2019.

Диссертация посвящена фундаментальному комплексному анализу концептуальных основ функционирования системы налоговых правоотношений в Украине на современном этапе развития налоговой системы. В работе исследованы ретроспектива развития налоговых правоотношений в правовой системе Украины, диалектика учения о налоговых правоотношениях в доктрине финансового права, раскрыто современную парадигму понимания налоговых правоотношений как системы, принципы ее функционирования, которые положены в основу формирования налоговой системы Украины. Осуществлен анализ правовых оснований и последствий возникновения, изменения и прекращения налоговых правоотношений, определено содержание юридического факта, налогового обязательства и налоговой правосубъектности в качестве оснований возникновения и трансформации налоговых правоотношений.

На основе анализа правовой доктрины, положений отечественного и зарубежного законодательства, а также его правоприменения, подробно исследованы концептуальные основы обеспечения функционирования системы налоговых правоотношений и ее системообразующих элементов. Значительное внимание уделено пониманию сущности понятий «объект налоговых правоотношений» и «предмет налоговых правоотношений», раскрытию правового статуса субъектов

налоговых правоотношений, определению объема их налоговой правосубъектности, особых функций и заданий, специальных прав и обязанностей участников налоговых правоотношений. Освещены вопросы правосубъектности отдельных налогоплательщиков, налоговых агентов, налоговых консультантов, представителей налогового омбудсмана, государственного налогового советника и субъектов реализации государственной налоговой политики.

Особое внимание в диссертационном исследовании уделено классификации налоговых правоотношений по различным критериям, определены виды и формы налоговых правоотношений в зависимости от характера правоотношений, от субъектного состава, от оснований возникновения, изменения и прекращения правоотношений, исследовано содержание определенных видов налоговых правоотношений.

Осуществлено правовую оценку современного состояния защищенности прав и законных интересов налогоплательщиков в Украине. Предложено усовершенствование способов защиты налогоплательщиками своих прав и законных интересов и пути достижения баланса публичного и частного интереса в налоговых правоотношениях. Обосновано необходимость разработки и реализации новой концепции частно-договорного партнерства, которое будет предусматривать взаимовыгодное сотрудничество фискальных органов и налогоплательщиков, обеспечит надлежащую защиту прав налогоплательщиков как основного бюджетобразующего источника и соответствующий уровень защиты публичных интересов государства. Указано на целесообразность введения института налогового омбудсмана, налогового консультанта и государственного налогового советника, создание информационно-аналитических центров, которые бы реализовали регулятивно-защитную функцию фискальных органов для совершенствования системы налоговых правоотношений.

Значительное внимание уделено выявлению теоретико-прикладных проблем правового, договорного и информационно-аналитического обеспечения системы налоговых правоотношений. Проанализированы введенные инновации в сфере налогообложения и новеллы налогового законодательства Украины. Осуществлен поиск недостатков современного налогового законодательства, разработаны практические рекомендации и предложения по внедрению публичной и частной договорной форм регулирования налоговых правоотношений. Доказана важность разработки рациональной модели партнерского взаимодействия фискальных органов и налогоплательщиков путем сочетания публичных и частных интересов с целью повышения эффективности функционирования системы налоговых правоотношений.

Учитывая влияние зарубежного опыта на совершенствование правового обеспечения системы налоговых правоотношений, предложено использовать индивидуальный подход к каждому налогоплательщику, с учетом особенностей их системы налогообложения, размера налогооблагаемого дохода, места территориального расположения видов предпринимательской деятельности, объема производства и источников поступления доходов. Отмечено необходимость разработки соответствующих положений налогового законодательства по эффективному установлению, взиманию и целевого использования местных налогов и

сборов в соответствии с индивидуальными потребностями каждой территориальной общины. По результатам исследования предложены пути совершенствования правового обеспечения системы налоговых правоотношений для ее рационального функционирования.

Ключевые слова: налоговое правоотношение, система налоговых правоотношений, принципы формирования системы, виды налоговых правоотношений, формы налоговых правоотношений, правовые основания возникновения налоговых правоотношений, юридический факт, налоговый долг, налоговая правосубъектность, субъект, объект, предмет, трансформация налоговых правоотношений, прекращение налоговых правоотношений, правовые последствия, правовое обеспечение, конституционно-правовые основы, договорное регулирование, информационно-аналитическое обеспечение.

SUMMARY

Khatniuk N. S. The system of tax legal relations: the theory and practice of legal regulation in Ukraine. – *Qualifying research paper as a manuscript.*

Thesis for the Scholarly Degree of the Doctor of Law, speciality 12.00.07 – administrative law and process; financial law; information law. – PJSC «Higher Educational Institution «Interregional Academy of Personnel Management». – Kyiv, 2019.

The dissertation is dedicated to the fundamental complex analysis of the conceptual foundations of the functioning of the tax legal relations system in Ukraine at the present stage of the tax system development. The paper examines the retrospective of the formation of tax legal relations in the legal system of Ukraine, the dialectic of the doctrine of tax relations in the doctrine of financial law, discloses the modern paradigm of understanding tax legal relations as a system, the principles of its functioning, which are the basis for the formation of the tax system of Ukraine, as well as an analysis of legal grounds and consequences of the emergence, change and termination of tax legal relationships and the content of the legal fact and tax liability as the main grounds for the occurrence and transformation of tax relations.

The dissertation is dedicated to the fundamental complex analysis of the conceptual foundations of the functioning of the system of tax legal relations in Ukraine at the present stage of the tax system development. The retrospective of the formation of tax legal relations in the legal system of Ukraine, the dialectics of the doctrine of tax relations in the doctrine of financial law, the modern paradigm of understanding tax legal relations systems, principles of its functioning, which are the basis for the formation of the tax system of Ukraine, and the analysis of the legal grounds and consequences of the emergence, change and termination of tax relations and defining the content of fact and legal tax obligation as the main grounds of tax relations and transformation.

Based on the analysis of the legal doctrine, the provisions of domestic and foreign law, as well as its enforcement, the conceptual foundations for ensuring the functioning of the system of tax legal relations and its system-forming components are investigated in details. Considerable attention is paid to the understanding of the essence of the concepts of «object of tax relations» and «subject of tax relations», disclosure of the right status of subjects of tax

relations, determination of their tax liability, specific functions and tasks, special rights, and obligations of tax participants legal relationships. Issues of legal personality of individual taxpayers, tax agents, tax advisers, representatives, tax ombudsman, state tax counselor and subjects of implementation of state tax policy are discussed.

Particular attention is paid to the classification of tax relations under different criteria, outlines the types and forms of tax relations, depending on the nature of legal relationships, the subject structure, the grounds for the emergence, change and termination of legal relationships, the content of certain types of tax relations.

A legal assessment of the current state of protection of the rights and legitimate interests of taxpayers in Ukraine has been carried out. It is proposed to improve methods of protecting taxpayers from their rights and legitimate interests and ways of achieving a balance of public and private interest in tax legal relations. The necessity of developing and implementing a new concept of private-contractual partnership, which will provide for mutually beneficial cooperation between fiscal authorities and taxpayers, will ensure the proper protection of the rights of taxpayers as the main source of budget formation and the corresponding level of protection of public interests of the state. The expediency of introduction of the tax ombudsman, tax consultant and state tax counselor, creation of information and analytical centers that would implement the regulatory and protective function of fiscal authorities to improve the system of tax legal relations is indicated.

Considerable attention is paid to revealing theoretical and applied problems of legal, contractual and informational and analytical support of the system of tax legal relations. The implemented innovations in the field of taxation and novelties of the tax legislation of Ukraine are analyzed. The search for gaps and drawbacks of modern tax legislation, practical recommendations and proposals for the introduction of public and private contractual forms for regulating tax legal relations were developed. The importance of developing a rational model of partner interaction between fiscal authorities and taxpayers has been proved by combining public and private interests in order to improve the efficiency of the system of tax legal relations.

Taking into account the integration of foreign experience in improving the legal framework of the tax legal system, it is proposed to use an individual approach to each taxpayer, taking into account the specifics of their tax system, the amount of taxable income, the location of the territory, types of entrepreneurial activity, production volume and source of income. The necessity of development of the relevant provisions of the tax legislation concerning the effective establishment, collection and use of local taxes and fees according to the individual needs of each territorial community is indicated.

Keywords: tax legal relationship, system of tax legal relations, principles of system formation, types of tax relations, forms of tax legal relations, legal grounds of tax legal relations, legal fact, tax liability, tax entity, subject, object, subject matter, transformation of tax legal relations, termination of tax legal relations, legal consequences, legal support, constitutional and legal principles, contractual regulation, information and analytical support.

Наклад 100. Папір офсетний. Ум.-др. арк. 1,9.
Підписано до друку 27.05.2018. Замовлення 539.

Надруковано в «МП Леся».

*Свідоцтво про внесення до Державного реєстру
суб'єктів видавничої справи серія ДК № 892 від 08.04.2002.*

«МП Леся»

03148, Київ, а/с 115.

Тел./факс: (066) 60-50-199, (098) 455-41-17

E-mail: lesya3000@ukr.net