

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЛЬВІВСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЛЬВІВСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

БАЇК ОКСАНА ІВАНІВНА

УДК [347.73 : 336.22] (477)

ДИСЕРТАЦІЯ
ПОНЯТІЙНО-КАТЕГОРІАЛЬНИЙ АПАРАТ
ПОДАТКОВОГО ПРАВА УКРАЇНИ

12.00.07 «Адміністративне право і процес;
фінансове право; інформаційне право»

Подається на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

_____ **О. І. Баїк**

Науковий консультант: **Остапенко Олексій Іванович**
доктор юридичних наук, професор

Львів – 2019

АНОТАЦІЯ

Баїк О. І. Понятійно-категоріальний апарат податкового права України. – 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». – Національний університет «Львівська політехніка», Львів, 2019.

У дисертаційному дослідженні в процесі комплексного аналізу понятійно-категоріального апарату податкового права України, з урахуванням проблемних питань, які виникають під час правового регулювання податкових правовідносин, розв'язано та запропоновано нові підходи щодо лінгвістично-юридичного обґрунтування понятійно-категоріального апарату податкового права України, визначення його теоретичних аспектів, сутності, змісту податкових правовідносин та відповідальності за їх порушення, вироблено рекомендації нормативно-правового та науково-теоретичного змісту.

У дисертації шляхом логічного, лінгвістичного, філософського та семантичного аналізу визначено зміст «поняття» і «категорії», їх загальні та особливі ознаки. Поряд з цим зазначено, що у податковому праві понятійно-категоріальний апарат представлений термінами, що мають податково-правове наповнення, проявляються у вигляді слова чи словосполучення, використовуються у податковому законодавстві та вживаються в науці податкового права України.

Визначено, що в податковому праві України терміни «поняття» і «категорія» за своїм значенням є такими, що доповнюють один одного, обґрунтовуючи і позначаючи відносини у сфері податків, зборів, платежів, а також є взаємозалежними та взаємодіючими. Вони складають систему, яку можна визначити як понятійно-категоріальний апарат податкового права України.

У дисертації з'ясовано, що «поняття» в податковому праві можна визначити як форму мислення, результатом якої є змістовні та предметні узагальнення, що

відображають сукупність істотних і загальних ознак, характерних для зв'язків та відносин однорідних і складних процесів, явищ податково-правової дійсності. Водночас поняття у податковому праві є досконалим (ідеальним) образом податково-правової дійсності, який, існуючи у вигляді думки (мислення) про істотні та загальні ознаки податково-правових відносин, використовується для їх пізнання. Категоріями у податковому праві доцільно вважати загальні та фундаментальні (основні) поняття, в яких відображаються ознаки податково-правової дійсності та закріплюються знання, на яких ґрунтується наука податкового права України.

Зосереджено увагу на тому, що для врегулювання податкових правовідносин слід використовувати терміни, закріплені в нормах податкового законодавства України, яке повинно містити елементи їх узгодженості та єдності з метою використання у Податковому кодексі України щодо інших норм податкового законодавства. На прикладі використання терміна «роялті» проаналізовано його розрізнене трактування в юридичній науці та застосування у законодавстві, зокрема й податковому, що ускладнює праворозуміння та практичне застосування.

Слушним є використання методів, серед яких важливими є як загальнонаукові, спеціальні, так і методи фінансово-правового регулювання, що становлять сутність методологічних підходів. Саме за допомогою методологічних інструментів визначено, що понятійно-категоріальний апарат податкового права є результатом розвитку податкових правовідносин, а також появою з цього приводу нових підходів у розумінні та поясненні змісту і призначення понять та категорій, притаманних податковому законодавству.

Зазначено, що з становленням податкового права в Україні відбувся й розвиток його понятійно-категоріального апарату. Зокрема, проведено дослідження генези податкового права та виокремлено етапи розвитку його понятійно-категоріального апарату.

Встановлено, що беззаперечний вплив на понятійно-категоріальний апарат податкового права України мають теорії податків. За допомогою їх аналізу

розкрито зміст, поняття, порядок та регулярність сплати податків, а також розвиток науки оподаткування. Проаналізовано зародження податкових відносин у пострадянських країнах на основі досвіду зарубіжних країн, в яких теорії податків активно розвивались впродовж тривалого часу.

Зауважено про те, що сьогодні продовжують існувати проблемні питання у сфері міжнародного податкового права, зокрема щодо використання його фундаментальних понять і категорій. Водночас зазначено, що важливим серед них є поняття «податок», яке як фінансова категорія встановлювалось впродовж тривалого часу ще у фінансових системах розвинутих стародавніх цивілізацій з властивою їм термінологією.

Обґрунтовано, що сьогодні в Україні податкове право є одним із нових правових інструментів у регулюванні національних ринкових відносин і разом з тим воно піддається частим змінам, які слід враховувати, видозмінювати та вдосконалювати. У науці права дотепер продовжується обговорення щодо визначення його місця у фінансовому праві України, адже його розглядають і як складний інститут фінансового права, і як його підгалузь, чи то навіть більше, окрему галузь права. Вважаємо, що сьогодні податкове право можна виокремлювати як підгалузь фінансового права. Разом з тим, за своїм предметом правового регулювання податкове право повинно стати в майбутньому окремою галуззю права з належними йому правовими інститутами. Важливе значення водночас має його понятійно-категоріальний апарат, аналізом та дослідженням якого займається наука податкового права. Своєю чергою, саме наука податкового права стосовно норм податкового права, які закріплені у джерелах податкового права, займається формуванням системи його понять та категорій, вивченням особливостей регулювання податкових правовідносин.

Визначено, що через відсутність єдиних підходів до розуміння значення терміна «джерела податкового права», актуальною залишається проблема визначення цього поняття. Зауважено, що, беручи до уваги розвиток вітчизняної системи права, постає необхідність дослідження як усталених, так і нових за правовим наповненням видів джерел податкового права з позицій системності й

ієрархічності. Водночас, наявні наукові підходи до визначення джерел податкового права України слід брати до уваги у їх формуванні.

З'ясовано, що сьогодні сформувався потреба подальшого реформування податкової сфери та ґрунтовного осмислення окремих понять і термінів, які застосовуються в податковому законодавстві. До прикладу, потребує вдосконалення поняття «міжнародний договір» у сфері податкового права та його застосування як джерела, що регулює міжнародні податкові відносини, в яких бере участь Україна. Уніфікація наукових та нормативно-правових підходів сприятиме розвитку відносин між Україною та іноземними державами, позитивно вплине на практичний аспект укладення та реалізації міжнародних договорів у податкових відносинах з іншими країнами. Зауважено, що проаналізовані наукові підходи заслуговують на увагу і є актуальними для опрацювання судового прецеденту з позицій податкового права. У податковій сфері в процесі вирішення багатьох питань, з якими суб'єкти податкових правовідносин звертаються до суду, виникають спірні ситуації. Водночас їх розв'язання здебільшого є тривалим та виснажливим з огляду на складність податкового законодавства, його динамічності, практики застосування.

Зазначено, що відтворення основоположних засад у податковому законодавстві України здійснюється на основі принципів, які закріплені у Конституції України. Останні знайшли своє відображення у принципах національного податкового законодавства та принципах оподаткування, що, як наслідок, сприяє належному врегулюванню податкових правовідносин.

Встановлено, що на основі аналізу поняття та ознак податкових правовідносин, беручи до уваги те, що вони є складним інститутом не лише податкового та фінансового права, а й права загалом, запропоновано їх визначати як врегульовані нормами податкового законодавства відносини у сфері податків, зборів і оподаткування, спрямовані на реалізацію завдань, передбачених податковою політикою держави.

Визначено, що деталізація податкових правовідносин стає можливою за допомогою їх класифікації, що сприяє з'ясуванню специфічних властивостей, які

характерні для норм податкового права. У дисертації згруповано та проаналізовано існуючий поділ податкових правовідносин.

Податкові правовідносини, займаючи окреме місце у понятійно-категоріальному апараті податкового права, є достатньо об'ємною його категорією, яка зумовлює зміст інших понять: «об'єкт податкових правовідносин», «предмет податкових правовідносин», «суб'єкт податкових правовідносин», «правовий статус суб'єктів податкових правовідносин», «юридичні факти», «податково-правові норми» та «відповідальність за порушення податкового законодавства».

Змістовний аналіз категорії «об'єкт податкових правовідносин» сприяє посиленню системності формування правового режиму об'єктів податково-правових відносин, які є базовою складовою системи правового регулювання фіскальної діяльності держави.

Проаналізовано наявні підходи до визначення категорії «суб'єкти податкових правовідносин». Зауважено, що загальні ознаки, властиві суб'єктам загальних правовідносин загалом, водночас притаманні суб'єктам податкових правовідносин, а спеціальні ознаки, якими наділені конкретні суб'єкти податкових правовідносин, залежать від видової специфіки цих суб'єктів.

Обґрунтовано дефініцію правового статусу платника податків з врахуванням норм чинного податкового законодавства. Зокрема встановлено, правовий статус платника податків як суб'єкта податкових правовідносин характеризується законодавчо визначеною сукупністю прав, свобод та законних інтересів.

У дисертації проаналізовано усталені та нові за змістом права і обов'язки платників податків з подальшою їх видовою характеристикою відповідно до податкового законодавства України. З правами платників податків пов'язані їхні законні інтереси, нормативне закріплення яких відсутнє у податковому законодавстві України. Проаналізовано обов'язки платника податків як суб'єкта податкових правовідносин, які закріплено у податковому законодавстві.

Будучи закріпленими у нормах податкового законодавства, юридичні факти сприяють постійній динаміці податкових правовідносин. Зважаючи на те, що крім

реальних юридичних фактів, настання яких передбачено нормами податкового законодавства України, наявні правові презумпції, які у податковому праві слід визнавати умовними юридичними фактами, та правові фікції, які є умовними юридичними фактами, неможливими для виконання, що можуть впливати на виникнення, розвиток та припинення податкових правовідносин. Також зазначено про правові аксіоми та правові преюдиції, які, як у сфері права загалом, так і в податковому праві зокрема, хоч і не визнаються юридичними фактами, однак здійснюють певний вплив на них та слугують для пояснення сутності юридичного факту в податковому праві.

Обов'язковим для врегулювання податкових правовідносин є використання податково-правових норм, які є системним утворенням загальнообов'язкових правил (приписів) поведінки суб'єктів податкових відносин, що діють в межах, дозволених державою, з метою забезпечення і реалізації законних інтересів у податковій сфері.

Визначено, що правові норми окремих галузей права тісно взаємодіють із податково-правовими нормами. Водночас податково-правові норми знаходять своє продовження у законодавстві, яким регулюється кожна із цих галузей права.

Зауважено, що в основі як загальнотеоретичного визначення поняття норми права, так і поняття податково-правової норми, присутні ознаки, зміст яких створює можливість для характеристики податково-правової норми, яка є основою у регулюванні сучасних податкових відносин. Розглянуто ознаки правових та податково-правових норм та вказано, що податково-правові норми хоча і мають риси фінансових, однак їх закріплення у законодавстві, зокрема, податковому, дає підстави виокремлювати їх у системі норм права. Сформульовано, що податково-правова норма – це системне утворення загальнообов'язкових правил (приписів) поведінки суб'єктів податкових відносин, що діють в межах, дозволених державою, з метою забезпечення і реалізації прав і законних інтересів у податковій сфері.

Проаналізовано наукові положення щодо структури податково-правової норми та визначено, що структурними елементами податково-правової норми є

гіпотеза, диспозиція, санкція, які доцільно класифікувати з використанням чинного податкового законодавства України. Шляхом аналізу поняття кожного із структурних елементів податково-правової норми: гіпотези, диспозиції, санкції виявлено логічний взаємозв'язок між ними при кваліфікації податкових правопорушень.

Визначено, що формами реалізації податково-правових норм, закріплених у податковому законодавстві України є як форми безпосередньої реалізації податкового законодавства, а саме: дотримання, використання і виконання, які втілюються в життя безпосередніми діями суб'єктів податкових правовідносин, так і застосування як особлива форма реалізації податково-правових норм, що є державно-владною діяльністю уповноважених на це суб'єктів податкових правовідносин.

Сформульовано поняття тлумачення податково-правової норми як діяльності суб'єкта податкових правовідносин, яка може здійснюватися за допомогою тлумачення-з'ясування змісту цієї норми суб'єктом податкових правовідносин як процес мислення без зовнішніх форм вираження, а також шляхом її тлумачення-роз'яснення, що полягає у зовнішньому вираженні, тобто викладенні сенсу податково-правової норми, який в ній закладено законодавцем. Тлумачення податково-правових норм може здійснюватися за допомогою мовного, логічного, стилістичного та історичного способів, які можуть застосовувати різні суб'єкти податкових правовідносин.

Саме за порушення податково-правових норм, що закріплені у податковому законодавстві, настає юридична відповідальність, яка як достатньо об'ємне поняття податкового права України викликає беззаперечний науковий інтерес та зумовлює потребу дослідження. Зауважено, що підставами настання відповідальності є: 1) порушення податкового законодавства, за яке Податковий кодекс України передбачає фінансову відповідальність; 2) проступки у сфері справляння податків і зборів, за які відповідно до Кодексу України про адміністративні правопорушення настає адміністративна відповідальність; 3) злочини, що вчиняються шляхом ухилення від сплати податків, зборів,

обов'язкових платежів, за які передбачено настання кримінальної відповідальності відповідно до Кримінального кодексу України.

Розглянуто закріплені в нормах права види податкових правопорушень та їх особливості, що індивідуалізують складові елементи цих правопорушень. На основі узагальнення наукових підходів та використання податкового законодавства України проаналізовано елементи складу податкового правопорушення, якими є його об'єкт, суб'єкт, об'єктивна та суб'єктивна сторони. Зауважено, що, зважаючи на існуючі негативні якісно-кількісні показники вчинених податкових правопорушень, у сучасній вітчизняній науці існує потреба у розвитку податкової деліктології.

Охарактеризовано наявні теоретичні наукові підходи щодо фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності за порушення податкового законодавства, а також розроблено пропозиції щодо їхнього вдосконалення.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що науково-дослідницькі результати можуть бути основою для подальшого подолання проблемних аспектів застосування понятійно-категоріального апарату податкового права України. Висновки, пропозиції та рекомендації, викладені в дисертації, можуть бути використані для удосконалення чинного податкового законодавства України у правотворчій сфері. У навчальному процесі матеріали дисертації використано для організації освітньої діяльності та викладання навчальних дисциплін, а також для підготовки методичних матеріалів, підручників, навчальних посібників з дисциплін податково-правового циклу в Університеті державної фіскальної служби України, Львівському торговельно-економічному університеті та Національному університеті «Львівська політехніка». У правозастосовній діяльності використання одержаних результатів дозволило покращити службову підготовку податкових органів.

Ключові слова: відповідальність за порушення податкового законодавства України, збір, категорія, платіж, податкове законодавство, податкове право, податкові правовідносини, податково-правові норми, податок, понятійно-категоріальний апарат, поняття, термін.

SUMMARY

Bayik O. I. Conceptual and categorical apparatus of the tax law of Ukraine. – Qualifying scientific work printed as a manuscript.

The thesis for the scientific degree of Doctor of Law in specialty 12.00.07 – Administrative Law and Process; Financial Law; Informational Law. – Lviv Polytechnic National University, Lviv, 2019.

In the dissertation in the process of comprehensive analysis of the conceptual and categorical apparatus of the tax law of Ukraine, as well as issues arising in the legal regulation of tax relations, new approaches to linguistic and legal justification for the conceptual and categorical apparatus of the tax law of Ukraine are solved and proposed, theoretical aspects, essence, purpose of tax relations and liability for their violation are defined, recommendations of normative, scientific and theoretical content are developed.

The dissertation determines general and specific features of the «concept» and «category» by analyzing their logical, linguistic, semantic and philosophical significance. In addition, it is noted that conceptual-categorical apparatus in the tax law is presented by the terms with the tax and legal content which are reflected in the form of words or phrases and are used in the tax legislation and in the science of tax law of Ukraine.

It is determined that in the tax law of Ukraine the terms «concept» and «category» in their meaning are complementary, interrelated and interacting, justifying and denoting relations in the field of taxes, fees, and payments. They constitute a system that can be defined as a conceptual and categorical apparatus of the tax law of Ukraine.

The research clarifies that «concept» in tax law can be defined as a form of thinking, which results in meaningful and substantive consolidations, reflecting a set of essential and common features specific to the connections and relations of homogeneous and complex processes, phenomena of tax and legal reality. At the same time, the concept in the tax law is a perfect (ideal) way of tax and legal reality, which exists in the form of thought (thinking) about the essential and general features of tax

and legal relations and is used for their knowledge. Categories in the tax law are general and fundamental (basic) concepts, which reflect the features of tax and legal reality and consolidate the knowledge on which the science of tax law of Ukraine is based.

At the same time, the dissertation focuses on the fact that in order to regulate tax relations it is necessary to use the terms fixed in the norms of the tax legislation of Ukraine, which should contain elements of their coherence and unity with the aim of using them in the Tax Code of Ukraine regarding other norms of tax legislation. As an example, different interpretation of the term «royalty» in legal science has been analyzed as well as its application in the legislation including tax which complicates the legal understanding and practical application.

It is advisable to use such important methods as, general scientific, special, as well as methods of financial and legal regulation, which constitute the essence of methodological approaches. With the help of methodological tools, it is determined that the conceptual and categorical apparatus of tax law is the result of the development of tax relations, as well as the emergence of new approaches in understanding and explaining the content and the purpose of the concepts and categories specific to the tax law.

It is noted that the emergence of the tax law in Ukraine has taken place along with the development of its conceptual-categorical apparatus. In particular, the genesis of the tax law has been studied and the stages of the development of its conceptual and categorical apparatus have been identified.

It is determined that the undeniable impact on the conceptual and categorical apparatus of the tax law of Ukraine has the theory of taxes, the analysis of which discloses their essence, incorporating the content, the notion, the order and regularity of payment, as well as the development of taxation science. It is stated about the origin of tax relations in the post-Soviet countries based on the experience of foreign countries in which the theory of taxes has been actively developing throughout the time.

It is noticed that problematic issues in the field of international tax law are still existing today, particularly those concerning the use of its fundamental concepts and categories. At the same time, it is emphasized on the importance of the notion of «tax» among them which as a financial category has been established even in advanced

financial systems of ancient civilizations with the inherent terminology.

It is stressed that today in Ukraine tax law is one of the new legal instruments in the regulation of national market relations and at the same time it is exposed to frequent changes that need to be taken into account, modified and improved. In law science, the determination of its place in the financial law of Ukraine is still under discussion, as it is considered both as a complex institution of financial law, and as its sub-branch, or even more, a separate branch of law. We consider that tax law can be distinguished today as a sub-branch of financial law. At the same time, in the future in its subject of legal regulation, tax law should become a separate branch of law with its relevant legal institutions. Equally important is its conceptual and categorical apparatus, which is studied and analyzed in the science of tax law. In turn, the science of tax law deals with the formation of the system of its concepts and categories, as well as studies features of regulation of tax relations.

It is determined that the lack of unified approaches to the correct understanding of the meaning «source of tax law», actualizes the problem of defining this concept. It is noted that taking into account the development of the domestic system of law it becomes necessary to study both established and new sources of the tax law from the standpoint of consistency and hierarchy. At the same time, the existing scientific approaches should be taken into account during the formation of sources of the tax law of Ukraine.

It is established that today there is a need for further reformation of the tax sphere as well as the revision of certain concepts and terms used in the tax legislation. For example it is necessary to improve the concept of «international treaty» in the field of tax law and its application as a source regulating international tax relations in which Ukraine is involved. The unification of scientific and regulatory approaches will promote the development of relations between Ukraine and foreign countries, will positively affect the practical aspect of concluding and implementing international treaties in tax relations with other countries. It is noted that the analyzed scientific approaches are noteworthy and relevant for the development of judicial precedent from the standpoint of tax law. In the tax field, in the process of resolving many of the issues

that subjects of tax relations have brought to court dispute situations occur. At the same time, their solution is usually time-consuming and exhausting, given the complexity of the tax legislation, its dynamics, and application practices.

It is noted that reproduction of the fundamental principles in the tax legislation of Ukraine is carried out on the basis of principles fixed in the Ukrainian Constitution. The last are reflected in the principles of the national tax legislation and the principles of taxation, which contributes to the proper regulation of tax relations.

Having analysed the concept and features of tax relations, taking into account the fact that they are a complex institution of not only tax and financial law, but also law in general, it was offered to define them as relations in the field of taxes, duties and taxation, regulated by the norms of tax legislation aimed at realization of tasks provided by the tax policy of the state.

It is determined that the detailing of tax relations becomes possible due to their classification, which helps to clarify features specific to the tax law. In the dissertation, the existing division of tax relations is grouped and analyzed.

Tax relations, occupying a separate place in the conceptual and categorical apparatus of the tax law, are a sufficiently voluminous category, which designates such concepts as «object of tax relations», «subject-matter of tax relations», «subject of tax relations», «legal status of subjects of tax relations», «legal facts», «tax norms» and «liability for violation of tax legislation».

A substantive analysis of the category «object of tax relations» contributes to the strengthening of the systematic formation of the legal regime of objects of tax relations which are the basic component of the system of the legal regulation of state's fiscal activity.

The existing approaches to the definition of the category «subjects of tax relations» are analyzed. It is determined that the common features inherent to the subjects of general legal relations, at the same time are inherent to the subjects of tax relations, and special features, which are endowed with particular subjects of tax relations, depend on the specific nature of these subjects.

Taking into account the norms of the current tax legislation the definition of the

legal status of the taxpayer is substantiated. In particular, it is established that the legal status of the taxpayer as the subject of tax relations is characterized by a legally defined set of rights, freedoms and legitimate interests.

The dissertation analyzes the established and new in its content rights and obligations of taxpayers with their further specific characteristic in accordance with the tax legislation of Ukraine. The rights of taxpayers are linked with their legitimate interests, the normative consolidation of which is not fixed in the tax legislation of Ukraine. The duties of the taxpayer as the subject of tax relations are analyzed.

Being enshrined in the tax legislation, legal facts contribute to the constant dynamics of tax relations. Considering the fact that besides the actual legal facts, the occurrence of which is set out in the norms of the tax legislation of Ukraine, there are legal presumptions, which in the tax law should be recognized as conditional legal facts, as well as legal fictions that are imaginary legal facts that are impossible to enforce, which may affect the emergence, development, and termination of tax relations. It is also mentioned about legal axioms and legal prejudices which both in the field of law in general, and in the tax law in particular, though not being recognized as legal facts, but still have a certain influence on them and serve to explain the essence of a legal fact in the tax law.

For the settlement of tax relations, it is necessary to use tax norms which are the systemic establishment of mandatory rules (prescriptions) of the behavior of subjects of tax relations, existing within the limits permitted by the state for the purpose of ensuring and realizing legitimate interests in the tax sphere.

It is determined that the legal norms of certain branches of law are cooperating closely with the tax and legal norms. At the same time, the tax and legal norms are reflected in the legislation which governs each of these branches of law.

It is noted that in the basis of the general theoretical definition of the notion of the legal norm as well as the concept of the tax norm, there are signs, the content of which creates opportunities for the characterization of the tax norm which is the basis for regulating modern tax relations. The features of legal and tax norms are considered and it is stated that, though tax norms have financial features, their consolidation in the tax

law gives grounds for distinguishing them in the system of law. It is stated that the tax norm is the systematic formation of mandatory rules (prescriptions) of the behavior of subjects of tax relations existing within the limits permitted by the state in order to secure and exercise rights and legitimate interests in the tax sphere.

The scientific provisions concerning the structure of the tax norm are analyzed and it is determined that the structural elements of the tax norm are a hypothesis, disposition, sanction which should be classified using the current tax legislation of Ukraine. By analyzing the concept of each of the structural elements of the tax law: hypothesis, disposition, sanction, the logical relation between them in the classification of tax offenses is revealed.

It is determined that the forms of realization of the tax norms fixed in the tax legislation of Ukraine are both the forms of direct implementation of the tax legislation, namely: observance, use and execution, which are implemented by direct actions of subjects of tax relations, and application as a special form of realization of tax norms, which is the state-power activity of authorized subjects of tax relations.

The concept of interpretation of the tax norm is formulated. It is the activity of the subject of tax relations, which can be carried out by means of the interpretation-clarification of the content of this norm by the subject of tax relations as a process of thinking without external forms of expression as well as by its interpretation-explanation, which consists in the external expression, that is, the definition of the meaning of the tax norm, which is set forth by the legislator. Interpretation of tax norm can be carried out through the linguistic, logical, stylistic and historical methods that can be used by different subjects of tax relations.

Legal liability, as a sufficiently voluminous concept of the tax law of Ukraine which makes an indisputable interest for research, comes for violation of tax regulations, fixed in tax legislation. It is noticed that the grounds for liability are: 1) violation of tax legislation, for which the Tax Code of Ukraine provides financial responsibility; 2) misdemeanors in the field of taxes and fees, involving administrative liability in accordance with the Code of Administrative Offenses of Ukraine; 3) crimes committed through evading taxes, fees and payments involving criminal liability in

accordance with the Criminal Code of Ukraine.

The types of tax offenses set out in the law and their features that individualize the constituent elements of these violations are considered. Summarizing the scientific approaches and the use of tax legislation in Ukraine, the elements of the tax offense, which are its object, subject, objective and subjective aspects, are analyzed. Taking into account existing negative qualitative and quantitative indicators of the committed tax offenses it is concluded that in modern domestic science there is a need for the development of tax delict law.

The existing theoretical scientific approaches concerning financial, administrative and criminal responsibility for violation of tax legislation are characterized, as well as proposals for their improvement are developed.

The practical significance of the results is that the research can be the basis for further overcoming the problematic issues of the application of the conceptual and categorical apparatus of the tax law of Ukraine. The conclusions, suggestions, and recommendations set forth in the dissertation can be used in the improvement of the current tax legislation of Ukraine. In the educational process, the dissertation materials are used for the organization of educational activities and teaching of disciplines, as well as for the preparation of teaching materials, textbooks, manuals on tax disciplines at the University of the State Fiscal Service of Ukraine, Lviv Trade and Economic University and the Lviv Polytechnic National University. In law enforcement, the use of the obtained results allowed to improve the in-service training of the tax authorities.

Keywords: liability for the violation of the tax legislation of Ukraine, fee, category, payment, tax legislation, tax law, law relations, tax rules, tax, conceptual and categorical apparatus, concept, term.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Баїк О. І. Понятійно-категоріальний апарат податкового права України: теоретико-правове дослідження: монографія. Львів: Видавництво Львівської політехніки. 2018. 360 с.

Сопільник Л. І. Рецензія на монографію кандидата юридичних наук Баїк Оксани Іванівни «Понятійно-категоріальний апарат податкового права України: теоретико-правове дослідження». *Львівський університет бізнесу та права. Серія економічна. Серія юридична*. 2018. Вип. 20. С. 211–212.

Микитюк М. А. Рецензія на монографію кандидата юридичних наук Баїк Оксани Іванівни «Понятійно-категоріальний апарат податкового права України: теоретико-правове дослідження». *Адміністративне право і процес*. 2018. № 1 (20). С. 94–95.

2. Баїк О. І. Про формування наукової термінології податкового права України. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки*. 2014. № 807. С. 9–15.

3. Баїк О. І. Основні поняття податкового права у теоріях розвитку податків. *Вісник Запорізького національного університету: збірник наукових праць. Юридичні науки*. 2014. № 4 (I). С. 115–124.

4. Баїк О. І. Міжнародний договір як источник податкового права України. *Lega și viata. Publicație științifico-practică*. 2015. № 4 (280). С. 46–51.

5. Баїк О. І. Становлення податків у Стародавньому Римі. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки*. 2015. № 813. С. 185–191.

6. Баїк О. І. Деякі розвідки поняття «податок» у країнах Стародавнього Сходу. *Адміністративне право і процес*. 2015. № 2 (12). С. 333–340.

7. Баїк О. І. До питання про податки в добу античності. *Митна справа. Науково-аналітичний журнал. Фахове видання*. 2015. № 5 (101). Ч. 2, вересень–жовтень. С. 3–8.

8. Баїк О. І. Поняття і категорії як основа науки податкового права України. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки.* 2015. № 824. С. 10–13.
9. Баїк О. І. До питання термінологічного визначення «роялті» у законодавстві У країни. *Теорія і практика інтелектуальної власності.* 2016. № 2 (88). С. 132–141.
10. Баїк О. І. Податкове право: фінансово-правовий інститут, наука та навчальна дисципліна. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки.* 2016. № 837. С. 14–22.
11. Баїк О. І. Про системність принципів у податковому праві. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки.* 2016. № 845. С. 12–19.
12. Баїк О. І. Окремі питання у формуванні джерел податкового права України. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки.* 2016. № 850. С. 367–374.
13. Баїк О. І. Сутність та ознаки податкових правовідносин. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки.* 2016. № 855. С. 367–373.
14. Баїк О. І. Про видову характеристику суб'єктів податкових правовідносин. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки.* 2017. № 861. С. 225–231.
15. Баїк О. І. Про дефініцію «правовий статус платника податків». *East European Scientific Journal. Wschodnioeuropejskie Czasopismo Naukowe.* 2017. № 2 (18). Część 1. S. 113–119.
16. Баїк О. И. Налоговая отчетность в Украине: теоретико-правовой анализ. *Magyar Tudományos Journal.* 2017. № 7. 12–17 pp.
17. Баїк О. І. Щодо визначення поняття об'єкта податково-правових відносин. *Eurasian Academic Research Journal.* 2017. № 5 (11). С. 17–24.
18. Баїк О. И. О финансовой ответственности за нарушение налогового законодательства Украины. *Norwegian Journal of development of the International*

Science. 2017. № 8. Vol. 3. 34–40 pp.

19. Баїк О. І. Про кримінальну відповідальність за порушення податкового законодавства України. *Fundamentalis scientiam*. 2017. № 8. 39–45 pp.

20. Баїк О. И. Налоговое законодательство Украины и административная ответственность за его нарушение. *Веснік Брэсцкага ўніверсітэта. Серыя 2. Гісторыя. Эканоміка. Права*. 2017. № 2. С. 145–155.

21. Баїк О. І. Податкові делікти в Україні та їх характеристика. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2017. № 4. Vol. 2. С. 13–18.

22. Баїк О. І. Презумпція та фікція у понятійно-категоріальному апараті податкового права України. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2017. № 6. С. 130–134.

23. Баїк О. І. Про системність і класифікацію юридичних фактів у податковому праві України. *Підприємництво, господарство і право*. 2018. № 3. С. 106–110.

24. Баїк О. І. До питання тлумачення податково-правових норм. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. Серія: «Юридичні науки». 2018. № 2. С. 13–20. DOI: 10.25313/2520-2308-2018-1-3659.

25. Баїк О. І. Гіпотеза як елемент у структурі податково-правової норми. *Електронне наукове фахове видання «Порівняльно-аналітичне право»*. 2018. № 1. С. 181–183. URL: <http://www.pap.in.ua/index.php/arhiv-vidannja/102>.

26. Баїк О. І. Про різновиди санкцій податково-правових норм. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2018. № 2. С. 47–50.

27. Баїк О. І. Диспозиція як структурний елемент податково-правової норми. *Електронне наукове фахове видання «Порівняльно-аналітичне право»*. 2018. № 3. С. 168–170. URL: <http://www.pap.in.ua/index.php/arhiv-vidannja/109>.

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

28. Баїк О. І. До питання правових понять, категорій і термінів у податковому праві України. *Сучасні тенденції розбудови правової держави в Україні та світі: збірник наук. ст. за матеріалами II Міжнар. наук.-практ. конф.*

(Житомир, 10 квітня 2014 р.). Житомир : ЖНАЕУ, 2014. С. 140–142.

29. Баїк О. І. Про історичні аспекти розвитку податкового права України. *Актуальні питання юридичної науки – 2014*: збірник доповідей та статей Всеукр. наук.-практ. конф. (Львів, 25 квітня 2014 р.). Львів : Львівський інститут Міжрегіональної академії управління персоналом, 2014. С. 4–10.

30. Баїк О. І. Деякі питання термінології в податковому праві України. *Пріоритети розвитку юридичних наук у XXI столітті*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Одеса, 16–17 травня 2014 р.). Одеса : ГО «Причорноморська фундація права», 2014. Ч. II. С. 62–64.

31. Баїк О. І. Про значення термінів «поняття» і «категорія» в податковому праві України. *Юридична наука в XXI столітті: перспективні та пріоритетні напрями досліджень*: тези доповідей міжнар. наук.-практ. конф. (Запоріжжя, 30–31 травня 2014 р.) / За заг. ред. Т. О. Коломоєць. Запоріжжя : ЗНУ, 2014. С. 133–136.

32. Баїк О. І. Про сучасне розуміння сутності класичної теорії податків. *Перспективні напрями розвитку сучасної юридичної науки*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Кривий Ріг, 30–31 січня 2015 р.). Кривий Ріг : ДВНЗ «Криворізький національний університет», 2015. С. 129–132.

33. Баїк О. І. Про податки у Стародавній Греції. *Захист прав і свобод людини і громадянина в умовах формування правової держави*: збірник тез IV Всеукр. наук.-практ. конф. (Львів, 27 травня 2015 р.). Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2015. С. 98–100.

34. Баїк О. І. О понятиях и категориях науки налогового права в странах мира. *Integrarea Republicii Moldova și Ucrainei în UE : Aspectul juridic*: conferința internațională științifico-practică (Chișinău, Republica Moldova, 6–7 noiem., 2015). Chișinău : S. n., 2015 (Tipogr. «Cetatea de Sus»). 83–86 pp.

35. Баїк О. І. Об'єктно-суб'єктні ознаки кримінальної відповідальності за податкові правопорушення. *Перспективні напрями розвитку сучасної юридичної науки*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Кривий Ріг, 29–30 січня 2016 р.). Кривий Ріг : ДВНЗ «Криворізький національний університет», 2016. С. 128–131.

36. Баїк О. І. Про правила використання термінів у актах податкового законодавства України. *Правові, соціально-психологічні та інформаційні процеси державотворення в контексті євроінтеграції*: збірник матеріалів наук.-практ. конф. (Львів, 8–9 лютого 2016 р.). Львів, 2016. С. 164–165.

37. Баїк О. І. Екологічний податок як інструмент підвищення рівня екологічної безпеки в Україні. *Стратегія екологічної безпеки України: соціально-економічний та правовий вимір*: збірник матеріалів Круглого столу (Львів, 12 травня 2016 р.). Львів : Навчально-науковий Інститут права та психології Національного університету «Львівська політехніка», 2016. С. 116–122.

38. Баїк О. І. Місце податкового права в системі права України. *Актуальні питання юридичної науки – 2016*: збірник доповідей та статей Всеукр. наук.-практ. конф. (Львів, 17 травня 2016 р.). Львів : Львівський інститут Міжрегіональної академії управління персоналом, 2016. С. 80–84.

39. Баїк О. І. Взаємодія податкового права України з галузями системи національного права. *Захист прав і свобод людини і громадянина в умовах формування правової держави*: збірник тез V Всеукр. наук.-практ. конф. (Львів, 30 травня 2016 р.). Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2016. С. 156–158.

40. Баїк О. І. До питання визначення поняття методології науки податкового права. *Особливості нормотворчих процесів в умовах адаптації законодавства України до вимог Європейського Союзу*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Херсон, 3–4 червня 2016 р.). Херсон : Видавничий дім «Гельветика», 2016. С. 132–136.

41. Баїк О. І. Конституційні засади податкового права України. *Актуальні проблеми державно-правового розвитку України в контексті євроінтеграційних процесів*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф., присвяченої 20-річчю Конституції України (Запоріжжя, 23–24 червня 2016 р.). Запоріжжя : «Просвіта», 2016. С. 409–412.

42. Баїк О. І. Податкові правовідносини: питання термінології. *Теорія та практика правоохоронної діяльності*: міжнар. наук.-практ. конф. (Львів, 11 листопада 2016 р.) / упор. Ю. С. Назар. Львів : ЛьвДУВС, 2016. С. 27–32.

43. Баїк О. І. Класифікація податкових правовідносин та її правове значення. *Priority a stratégie pre rozvoj právnej vedy vo svete vedy: medzinárodná vedecko-praktická konferencia* (Sládkovičovo, Slovenská republika, 28–29 októbra 2016 r.) : zbornik príspevkov z medzinárodná vedecko-praktická konferencia. Sládkovičovo, Slovenská republika, 2016. С. 121–124.

44. Баїк О. І. Суб'єкти регулювання правовідносин у сфері податкової інформації. *IT право: проблеми розвитку в Україні*: збірник матеріалів наук.-практ. конф. (Львів, 18 листопада 2016 р.). Львів : НУ «Львівська політехніка», 2016. С. 18–23.

45. Баїк О. І. Про податок і збір у податковому праві України. *Rozwój regulacji prawnej w Europie Wschodniej: doświadczenia Polski i Ukrainy*: міжнародова конференція науково-практична (Sandomierz, Polska 27–28 styczeń 2017 r.). Sandomierz, 2017. S. 139–142.

46. Байік О. І. Pojęcie podatku w rozumieniu polskiego prawa podatkowego. *Вдосконалення правового механізму захисту прав і свобод людини і громадянина в умовах євроінтеграції*: збірник матеріалів міжнар. конф. (Львів, 28 лютого 2017 р.). Львів : Навчально-науковий інститут права та психології Національного університету «Львівська політехніка», 2017. С. 49–53.

47. Баїк О. І. Екологічний податок як засіб реалізації принципу «забруднювач платить». *Стратегія екологічної безпеки України: соціально-економічний та правовий вимір* : збірник матеріалів II Круглого столу (Львів, 18 травня 2017 р.). Львів : Навчально-науковий Інститут права та психології Національного університету «Львівська політехніка», 2017. С. 76–83.

48. Баїк О. І. Декларування майнового стану та доходів як конституційний обов'язок громадян України. *Захист прав і свобод людини і громадянина в умовах формування правової держави*: збірник тез VI Всеукр. наук.-практ. конф. (Львів, 30 травня 2017 р.). Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2017. С. 187–189.

49. Баїк О. І. Про різновиди відповідальності за порушення податкового законодавства України. *Актуальні проблеми державно-правового розвитку України в контексті інтеграційних процесів*: матеріали міжнар. наук.-практ.

конф., присвяченої 10-річчю Інституту управління та права ЗНТУ (Запоріжжя, 20 травня 2017 р.). В 2 т. / Редкол.: С. К. Бостан, Р. М. Максакова, Т. Є. Леоненко. Запоріжжя : «Просвіта», 2017. Т. 1. С. 279–282.

50. Баїк О. І. Про види податкових правопорушень. *Rzeczywiste problemy prawa na obecny etapie rozwoju państwowości*: międzynarodowa конф. nauk.-prakt. (Lublin, Polska 20–21 października, 2017). Lublin, 2017. S. 123–126.

51. Баїк О. І. Аксиоматична істинність та преюдиціальність у податковому праві України. *Юридична наука нового часу: традиції та вектори розвитку*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Одеса, 9 березня 2018 р.) / за ред. Г. О. Ульянової; уклад.: О. В. Дикий, Ю. Д. Батан. Одеса : Видавничий дім «Гельменевтика», 2018. С. 111–114.

52. Баїк О. І. Що слід розуміти під юридичними фактами у податковому праві України? *Актуальні питання юридичної науки – 2018*: збірник доповідей та статей Всеукр. наук.-практ. конф. «Актуальні питання юридичної науки – 2018» (Львів, 21 березня 2018 р.). Львів : Львів. ін-т МАУП, 2018. С. 11–15.

53. Баїк О. І. Про ознаки та їх вплив на сутність податково-правових норм. *Міжнародне та національне законодавство: способи удосконалення*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Дніпро, 30–31 березня 2018 р.). Дніпро, 2018. С. 86–89.

54. Баїк О. І. Розвідки про податки для населення у період Української революції (1917–1921 р.р.). *Тенденції і перспективи розвитку інститутів права та держави*: збірник матеріалів міжнар. юрид. наук.-практ. конф. «Актуальна юриспруденція» (Київ, 19 квітня 2018 р.). Матеріали I Всеукр. наукових читань пам'яті академіка С. Дністрянського (Тернопіль, 13–14 квітня 2018 р.). Тези наукових доповідей. Київ–Тернопіль : ВПЦ «Економічна думка», 2018. С. 148–151.

55. Баїк О. І. До питання адміністрування екологічного податку в Україні. *Стратегія екологічної безпеки України: соціально-економічний та правовий вимір*: збірник матеріалів III Круглого столу (Львів, 11 травня 2018 р.). Львів : Навчально-науковий Інститут права та психології Національного університету

«Львівська політехніка», 2018. С. 8–12.

56. Баїк О. І. Про оподаткування радіоактивних відходів як засіб забезпечення екологічної безпеки України: *III Міжнародна науково-практична конференція «Екологічна безпека як основа сталого розвитку суспільства. Європейський досвід і перспективи»* (Львів, 14 вересня 2018 р.). Львів : ЛДУБЖД, 2018. С. 223–224.

ЗМІСТ

ВСТУП	28
РОЗДІЛ 1. ЛІНГВІСТИЧНО-ЮРИДИЧНЕ ОБҐРУНТУВАННЯ ПОНЯТІЙНО-КАТЕГОРІАЛЬНОГО АПАРАТУ ПОДАТКОВОГО ПРАВА УКРАЇНИ	43
1.1 Формування та розвиток понять і категорій у податковому праві України.....	43
1.2 Терміни та їх використання в податковому праві України.....	62
1.3 Методологічний аспект понятійно-категоріального апарату податкового права України.....	71
Висновки до розділу 1.....	91
РОЗДІЛ 2. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ПОНЯТІЙНО-КАТЕГОРІАЛЬНОГО АПАРАТУ ПОДАТКОВОГО ПРАВА	94
2.1 Генеза понятійно-категоріального апарату податкового права України.....	94
2.2 Теорії податків та їхній вплив на розвиток понятійно-категоріального апарату податкового права.....	103
2.3 Історико-правовий аналіз становлення понятійно-категоріального апарату податкового права у країнах світу.....	115
Висновки до розділу 2.....	137
РОЗДІЛ 3. ПОНЯТІЙНО-КАТЕГОРІАЛЬНИЙ АПАРАТ ПОДАТКОВОГО ПРАВА В СИСТЕМІ ПРАВА УКРАЇНИ	139
3.1 Податкове право в системі національного права України.....	139
3.2 Податкове право та його місце у фінансовому праві	

України.....	144
3.3 Джерела податкового права України.....	155
3.4 Принципи податкового права України.....	174
Висновки до розділу 3	184
РОЗДІЛ 4. ПОДАТКОВІ ПРАВОВІДНОСИНИ ТА ПОДАТКОВО-ПРАВОВІ НОРМИ У ПОНЯТІЙНО-КАТЕГОРІАЛЬНОМУ АПАРАТІ ПОДАТКОВОГО ПРАВА УКРАЇНИ.....	187
4.1 Поняття та особливості податкових правовідносин в Україні.....	187
4.2 Види податкових правовідносин в Україні.....	194
4.3 Об'єкти та суб'єкти податкових правовідносин в Україні.....	199
4.4 Правовий статус платників податків як суб'єктів податкових правовідносин в Україні.....	223
4.5 Юридичні факти та їх розгляд у податковому законодавстві України.....	240
4.6 Правова характеристика податково-правових норм.....	280
4.7 Структура податково-правової норми та її елементи.....	296
4.7.1 Гіпотеза в структурі податково-правової норми.....	300
4.7.2 Диспозиція в структурі податково-правової норми.....	304
4.7.3 Санкція в структурі податково-правової норми.....	309
4.8 Класифікація податково-правових норм.....	318
4.9 Форми реалізації податково-правових норм.....	327
4.10 Тлумачення податково-правових норм.....	332
Висновки до розділу 4	341

РОЗДІЛ 5. ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЯК СКЛАДОВА ПОНЯТІЙНО-КАТЕГОРІАЛЬНОГО АПАРАТУ ПОДАТКОВОГО ПРАВА УКРАЇНИ.....	347
5.1 Правові засади відповідальності за порушення податкового законодавства України.....	347
5.2 Податкові правопорушення та їх види.....	354
5.3 Відповідальність за порушення податкового законодавства України та її видова характеристика.....	370
5.3.1 Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства України.....	370
5.3.2 Адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства України.....	381
5.3.3 Кримінальна відповідальність за порушення податкового законодавства України.....	396
Висновки до розділу 5	409
ВИСНОВКИ.....	414
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	422
ДОДАТКИ.....	494

ВСТУП

Актуальність теми. Серед проблем Української держави, що потребують вирішення, особливе місце займають відносини щодо справляння податків, зборів, платежів, які полягають у застосуванні податкового законодавства з чіткою регламентацією дій щодо цього. Водночас наявність сучасного, оптимального та динамічного понятійно-категоріального апарату, використання якого створює умови для ефективного застосування національного і міжнародного податкового законодавства, є одним із важливих правових інструментів у реалізації завдань податкової політики в Україні.

З прийняттям Податкового кодексу України (далі – ПК України) та низки інших нормативно-правових актів, відбулися суттєві зміни у податковому праві, наслідком яких можна вважати як оновлення податкового законодавства, так і зміни у правовому регулюванні податкових правовідносин та досягнення відповідності із сучасними тенденціями розвитку ринкових відносин. Водночас досить часті зміни та доповнення до вітчизняного податкового законодавства хоча й свідчать про намагання законодавця здійснювати своєчасне реагування на сучасні процеси, які мають місце як у податковій сфері зокрема, так і в суспільстві загалом, однак викликають певні труднощі під час їх практичного застосування суб'єктами податкових правовідносин. До того ж, постановою Кабінету Міністрів України від 18 грудня 2018 року № 1200 передбачено реорганізацію Державної фіскальної служби України шляхом її поділу на дві служби: Державну податкову службу України та Державну митну службу України.

Також маємо змогу констатувати, що ці процеси вплинули на те, що впродовж останніх років активізувалась зацікавленість податковим правом і з наукових позицій, зокрема пошуком нових підходів до визначення його у системі права України. Не применшуючи важливість наукових досліджень, проведених до прийняття ПК України, які частково втратили своє значення, однак залишаються його підґрунтям, вважаємо, що в сучасній науці права назріла потреба оновленого погляду на податкове право, яке ще донедавна визначалося як один з інститутів

фінансового права. Дедалі більшого поширення набувають наукові підходи щодо визначення податкового права як окремої галузі права. Актуальною, оскільки потребує нового змістовного осмислення, залишається необхідність подальшого правового науково-теоретичного обґрунтування, структури фундаментальних знань про податкове право і логіку його розвитку в сучасних економічних, політичних та правових реаліях. До того ж, саме дослідження понятійно-категоріального апарату податкового права України дає змогу зрозуміти його об'ємність та складність, що вплинуло на виокремлення низки існуючих проблемних питань та пошуку шляхів їх вирішення.

Дослідження понятійно-категоріального апарату податкового права України проведено з урахуванням результатів наукової роботи вітчизняних та іноземних учених у сфері податкового права, серед яких: В. Андрущенко, Ю. Бабанова, І. Бабін, В. Баландіна, О. Бандурка, О. Башняк, І. Беліцький, Ю. Бисага, А. Бризгалін, Л. Вакарюк, І. Вдовічена, Д. Вінницький, М. Волощук, Л. Воронова, Р. Гаврилюк, О. Гетманець, Д. Гетманцев, Я. Греца, О. Десятнюк, О. Дьомін, О. Замасло, О. Захарчук, Ю. Іванов, А. Котенко, Ю. Крохіна, А. Крисоватий, М. Кучерявенко, М. Менджул, О. Музика-Стефанчук, М. Орлов, П. Пацурківський, Г. Петрова, А. Полянничко, Н. Пришва, О. Резнік, Ю. Ровинський, М. Сідак, О. Солонар, О. Тимофєєв, Н. Фолінова, В. Форсюк, Є. Хорошаєв, А. Храбров, Н. Хімічева, С. Ципкін, О. Черномаз, О. Шуміла, В. Яговкіна, В. Ярема та інші.

Не применшуючи наукову вагу їх праць, зауважимо, що для дослідження понятійно-категоріального апарату податкового права України фундаментальними є наукові роботи вчених, які у різний час розглядали питання податкового права, зокрема такими є як монографії – М. Кучерявенка «Курс податкового права» (2002–2007 р.р.); В. Теремецького «Податкові правовідносини в Україні» (2012 р.); Т. Коломоець та О. Глухого «Оціночні поняття у податковому праві України: доктринальний, нормативний та правозастосовний аспекти» (2013 р.); авторського колективу за загальною редакцією Л. Тимченка «Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика» (2013 р.); І. Пасічної «Стан та перспективи розвитку податкових правовідносин в Україні»

(2015 р.); Д. Гетманцева, Р. Макаруча, Я. Толкачова «Юридична відповідальність за податкові правопорушення» (2015 р.); Т. Кравцової «Правові інструменти справляння податків в Україні: окремі види та шляхи їх удосконалення» (2016 р.), так і дисертаційні дослідження – З. Будицького «Фінансово-правова відповідальність за вчинення податкових правопорушень» (2005 р.); А. Іванського «Фінансово-правова відповідальність в сучасній Україні: теоретичне дослідження» (2009 р.); Е. Дмитренко «Юридична відповідальність суб'єктів фінансового права (як складова механізму правового забезпечення фінансової безпеки України)» (2011 р.); С. Бондаренка «Суб'єктивні права платників податків: зміст і класифікація» (2017 р.). Результати цих наукових досліджень мають важливе значення як для податкового права загалом, так і для вирішення проблем його понятійно-категоріального апарату.

Історіографічний масив наукової літератури, який вплинув на результати дисертаційного дослідження, охоплює наукові праці фахівців у галузі філософії права, а також теорії та історії держави і права, серед яких Л. Авраменко, В. Бабаєв, Т. Гарасимів, О. Грищук, І. Жаровська, О. Зайчук, П. Захарченко, М. Кельман, В. Макаруч, Б. Малишев, О. Москалюк, М. Никифорак, І. Онищук, Н. Оніщенко, О. Петришин, А. Романова, О. Скакун, С. Сливка, А. Токарська, Н. Хома, О. Черданцев, І. Шутак та інші.

Істотний вплив на розв'язання теоретичних і практичних проблем понятійно-категоріального апарату податкового права України мали праці провідних фахівців, серед яких Ю. Битяк, Н. Бортник, В. Гарашук, І. Голосніченко, Є. Додін, В. Зуй, В. Зьолка, Т. Коломоець, В. Колпаков, Т. Кравцова, О. Кузьменко, І. Личенко, Д. Лук'янець, В. Ортинський, О. Остапенко, І. Слубський, С. Стеценко, А. Суббот та інші.

Відаючи належне цим науковим розвідкам, слід зазначити, що у вітчизняній юридичній науці не здійснено комплексного, системного наукового дослідження понятійно-категоріального апарату податкового права України. Це зумовлює актуальність теми дослідження та важливість наукового пошуку шляхів вирішення проблем понятійно-категоріального апарату податкового права

України.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертація виконана відповідно до Пріоритетних напрямів розвитку правової науки на 2016–2020 роки, затверджених постановою Загальних зборів Національної академії правових наук України від 3 березня 2016 року; спрямована на реалізацію Стратегії сталого розвитку «Україна–2020», схваленої Указом Президента України від 12 січня 2015 року № 5/2015.

Тема дисертаційної роботи відповідає науковому напрямку Навчально-наукового інституту права та психології Національного університету «Львівська політехніка»: «Правові, психологічні та інформаційні проблеми розвитку державності в Україні», затвердженому Вченою радою Національного університету «Львівська політехніка» від 24 червня 2014 р., протокол № 5. Дисертація виконана в межах науково-дослідної роботи кафедри адміністративного та інформаційного права Навчально-наукового Інституту права та психології Національного університету «Львівська політехніка»: «Адміністративно-правове забезпечення прав і свобод людини і громадянина в умовах розбудови правової держави» (державний реєстраційний номер 0116U004099).

Мета і завдання дослідження. *Мета* дисертаційного дослідження полягає в тому, щоб на основі аналізу сучасної правової доктрини, положень вітчизняного законодавства та практики його застосування розкрити зміст, ознаки і особливості понятійно-категоріального апарату податкового права України, комплексно розробити підходи до вдосконалення правового регулювання податкових правовідносин, обґрунтувати пропозиції щодо подальшого розвитку чинного податкового законодавства України.

Реалізація окресленої мети зумовила необхідність вирішення таких *завдань*:

- обґрунтувати формування, розвиток та використання понять, категорій і термінів у податковому праві України;
- застосувати методологічні підходи у поясненні понятійно-категоріального апарату податкового права України;
- визначити генезу понятійно-категоріального апарату податкового права

України;

– проаналізувати вплив наявних теорій податків на розвиток понятійно-категоріального апарату податкового права;

– здійснити історико-правовий аналіз становлення податкового права та його понятійно-категоріального апарату в країнах світу;

– з'ясувати місце податкового права та його понятійно-категоріального апарату у фінансовому праві України;

– визначити та охарактеризувати джерела податкового права України як нормативно-правову основу його понятійно-категоріального апарату;

– здійснити аналіз принципів податкового права України як основних засад його понятійно-категоріального апарату;

– проаналізувати поняття податкових правовідносин як фундаментальної категорії понятійно-категоріального апарату податкового права та визначити їх особливості;

– охарактеризувати об'єктно-суб'єктні ознаки податкових правовідносин у понятійно-категоріальному апараті податкового права України;

– з'ясувати зміст терміна «платники податків» у понятійно-категоріальному апараті податкового права, визначити їх правовий статус як суб'єктів податкових правовідносин в Україні;

– розглянути зміст і значення юридичних фактів у понятійно-категоріальному апараті податкового права на основі податкового законодавства України;

– визначити місце податково-правових норм у складі понятійно-категоріального апарату податкового права, з'ясувати їх правову природу, зміст, здійснити їх класифікацію;

– охарактеризувати податкові правопорушення та розглянути відповідальність за ці порушення, передбачену законодавством України, у складі понятійно-категоріального апарату податкового права;

– сформулювати власні пропозиції щодо удосконалення фінансової, адміністративної, кримінальної відповідальності за порушення податкового

законодавства України.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, врегульовані нормами податкового права України.

Предмет дослідження – понятійно-категоріальний апарат податкового права України.

Методи дослідження. Методи дослідження обрані з урахуванням мети та завдань дослідження, його об'єкта і предмета. У ході дослідження використовувались філософські, загальнонаукові та спеціально-юридичні методи наукового пізнання. Зокрема *історичний* і *діалектичний* методи сприяли визначенню основних етапів становлення доктринальних поглядів на проблему понятійно-категоріального апарату податкового права України, змісту поняття «податок» та з'ясуванню діалектичних взаємозв'язків різних рівнів прояву у сфері податкового права (підрозділи 1.1, 1.2, 1.3, 2.1, 2.2, 2.3, 3.1, 3.2, 3.3, 3.4). Використання *логічного* методу забезпечило послідовність сформульованих висновків, дало можливість визначити такі фундаментальні поняття, як «податкові правовідносини», «об'єкти податкових правовідносин», «суб'єкти податкових правовідносин», «правовий статус платників податків», «юридичні факти», «податково-правові норми», «фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства», «адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства», «кримінальна відповідальність за порушення податкового законодавства» (підрозділи 4.1, 4.3, 4.4, 4.5, 4.6, 4.7, 5.3). За допомогою *формально-юридичного методу* здійснено всебічний науковий аналіз сучасного вітчизняного законодавства щодо встановлення, зміни та припинення податкових правовідносин, використання норм податкового законодавства, притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства (підрозділи 4.5, 4.6, 4.7, 4.8, 4.9, 4.10, 5.3). Методи *класифікації, групування* стали важливими для визначення видових проявів податкових правовідносин (підрозділ 4.2), проведення класифікації податково-правових норм (підрозділ 4.8). *Структурно-функціональний* метод дав змогу визначити структуру податково-правової норми (підрозділ 4.7). *Порівняльно-правовий* метод використано під час

огляду й вивчення юридичної літератури, основних наукових підходів щодо вирішення поставлених завдань дослідження, аналізу законодавства податкової сфери (розділ 3, підрозділ 5.1). *Статистичний* метод дав можливість здійснити аналіз податкових правопорушень (підрозділ 5.2). Можливості *соціологічного* методу сприяли узагальненню результатів опитування щодо питань понятійно-категоріального апарату податкового права України. На основі *логіко-семантичного* методу розроблено пропозиції з приводу удосконалення правового регулювання відповідальності за порушення податкового законодавства та внесення змін до нормативно-правових актів, якими регулюється притягнення до відповідальності за ці правопорушення (підрозділи 4.4, 5.3).

Використання цих методів дало змогу здійснити комплексний аналіз теоретико-правових і практичних аспектів понятійно-категоріального апарату податкового права України.

Нормативно-правовою основою роботи стали положення Конституції України, ПК України та інших законів і підзаконних нормативно-правових актів України, а також законодавство Європейського Союзу у сфері регулювання податкових правовідносин.

Емпіричну базу дослідження становлять: статистичні матеріали; практика діяльності органів ДФС України західного регіону України; результати анкетування 370 осіб, які є фахівцями або займаються діяльністю, що стосується сфери податкового права.

Наукова новизна одержаних результатів. Дисертація є першим у вітчизняній науковій літературі комплексним дослідженням, у якому на належному рівні акумульовано сучасні теоретичні та практичні перспективи подальшого розвитку понятійно-категоріального апарату податкового права України.

Основні результати роботи, що становлять наукову новизну і практичну значущість, полягають у такому:

вперше:

– шляхом аналізу логічного, лінгвістичного, семантичного та філософського

осмислення понятійно-категоріального апарату податкового права України, запропоновано авторський підхід щодо розуміння та визначення термінів «поняття» і «категорії» у податковому праві, які за своїм змістом та застосуванням взаємопов'язані між собою. Зокрема термін «поняття» доцільно вважати результатом узагальнення істотних ознак податково-правової реальної дійсності, який як форма мислення використовується для їх пізнання, а термін «категорія» є загальним та фундаментальним поняттям, що містить у собі закономірні зв'язки й відносини, які існують у податковому праві;

– сформульовано загальне визначення понятійно-категоріального апарату податкового права України як системи взаємозалежних та взаємодіючих між собою термінів і понять, які обґрунтовують і позначають відносини у сфері податків, зборів, платежів;

– на основі комплексного аналізу термінів у податковому праві зауважено про їх багатоаспектне значення та відсутність системності використання цих термінів у законодавстві, зокрема й податковому, що створює термінологічні колізії та складність у практичному застосуванні (на прикладі використання терміна «роялті»);

– в контексті осмислення «механізму» правового регулювання податкової сфери запропоновано визначити фундаментальні для податкового права поняття і категорії, що взаємодоповнюють одне одного, взаємодіють між собою та становлять основу понятійно-категоріального апарату податкового права. Зокрема, такими є: 1) податкові правовідносини, яким властива певна однорідність їх виникнення, зміни чи припинення, а також юридичне закріплення правового статусу суб'єктів цих правовідносин; 2) податково-правові норми, які спрямовані на регламентацію податкових правовідносин; 3) відповідальність за порушення правових норм, закріплених у податковому законодавстві;

– за результатами проведення відповідних узагальнень теоретичного матеріалу та врахуванням мети і завдань вітчизняного податкового законодавства сформульовано авторські дефініції та відповідно розкрито обсяги змісту понять у складі понятійно-категоріального апарату податкового права України таких, як:

«податкові правовідносини», що сприяє виокремленню цих відносин як складної категорії податкового, фінансового права та права загалом; «об'єкти податкових правовідносин», що позитивно сприяє формуванню об'єктів податкових правовідносин, які є основою правового регулювання фіскальної діяльності держави; «правовий статус платників податків», зміст якого перебуває у постійній термінологічній динаміці, тому потребує своєчасного оновлення; «юридичні факти», що сприяють постійному розвитку податкових правовідносин; «податково-правові норми», що сприяє виокремленню цих норм у системі норм права; «тлумачення податково-правових норм», що сприяє здійсненню правореалізаційного процесу у сфері податкового права із врахуванням її правового регулювання; фінансова, адміністративна та кримінальна відповідальність за порушення податкового законодавства;

– ґрунтуючись на загальнотеоретичних підходах розроблено власну методологічну основу дослідження понятійно-категоріального апарату податкового права України, яку поряд із загальнонауковими методами (описання, порівняння, аналіз, синтез, індукція, дедукція, абстрагування, узагальнення, аналогія, ідеалізація, формалізація, аксіоматичний, структурно-функціональний, імовірнісно-статистичний, історичний, логічний, метод від абстрактного до конкретного) та спеціальними методами (контент-аналіз, статистично-математичний, порівняльно-правовий, формально-юридичний, логіко-юридичний) становлять конкретно галузеві методи (імперативність, диспозитивність);

– з'ясовано вплив наукових теорій податків на розвиток понятійно-категоріального апарату податкового права та запропоновано їх періодизацію. Це сприяло розкриттю змісту, поняття, порядку та регулярності сплати податків, розвитку науки оподаткування, а також аналізу наявних та появи нових теорій податків, заснуванню на їхній основі сучасних податкових систем;

– використовуючи наукові підходи (зокрема О. Скакун) та конкретизуючи їх у сфері податкового права запропоновано власний поділ суб'єктів податкових правовідносин у складі понятійно-категоріального апарату податкового права України на: 1) державу; 2) колективні суб'єкти – а) органи державної влади

(загальнодержавного, регіонального та місцевого рівнів), через які діє держава як суб'єкт податкових правовідносин, зокрема: Верховна Рада України; Державна податкова служба України та Державна митна служба України, які є правонаступниками прав і обов'язків реорганізованої Державної фіскальної служби України у відповідних сферах діяльності; Касаційний адміністративний суд, який діє у складі Верховного Суду України; Національний банк України; б) органи місцевого самоврядування, а саме: сільські, селищні, міські ради; в) юридичні особи (платники податків) та їх відокремлені підрозділи: товариства, установи, підприємства, об'єднання підприємств, громадські організації тощо; г) контролюючі органи; 3) індивідуальні суб'єкти – а) фізичні особи (платники податків): громадяни України; іноземні громадяни; особи без громадянства; б) фізичні особи-підприємці (платники податків); в) податкові агенти; г) представники платника податків;

удосконалено:

– наукову позицію щодо виокремлення понять податкового права за ступенем узагальненості, значущості та діапазону на центральні, основні та спеціальні (запропоновано Т. Коломоець). З врахуванням норм податкового законодавства, зокрема ПК України, конкретизовано, що у понятійно-категоріальному апараті податкового права України центральні поняття зафіксовано у розділі I ПК України, який визначає загальні положення для врегулювання податкових правовідносин; основні поняття подано у розділі II ПК України, який визначає адміністрування податків, зборів, платежів; спеціальні поняття закріплено в інших розділах ПК України, які визначають податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, податок на додану вартість, акцизний податок, екологічний податок, рентну плату, податок на майно;

– наявну систематизацію джерел податкового права та адаптацію їх з міжнародно-правовими нормами у сфері податків, зборів, платежів. Особливе значення у формуванні джерел як нормативно-правової основи понятійно-категоріального апарату податкового права України, з врахуванням загальнотеоретичного поділу, має класифікація цих джерел за:

1) загальнообов'язковістю податкових норм у нормативно-правових актах, які регулюють суспільні податкові відносини, на: а) нормативно-правові акти, норми яких спрямовані на регулювання певних податкових правовідносин і становлять переважну більшість джерел податкового права України; б) нормативно-правові акти, які містять окремі правові норми, присвячені регулюванню певних податкових правовідносин, однак основне призначення яких полягає в регулюванні інших суспільних відносин; 2) суб'єктом видання, на: нормативно-правові акти органів законодавчої влади; акти Президента України; нормативно-правові акти органів виконавчої влади; акти органів місцевого самоврядування тощо; 3) юридичною силою, на: закони та підзаконні нормативно-правові акти; 4) дією в часі, на: чинні та такі, які були чинними протягом певного періоду часу раніше, однак втратили чинність;

– розуміння поняття «міжнародний договір» у сфері податкового права та його застосування як джерела, що регулює міжнародні податкові відносини, в яких бере участь Україна, з метою адаптації міжнародних правових норм, які регламентують відносини у сфері податків, зборів, платежів. Це сприяє оновленню понятійно-категоріального апарату податкового права України;

– систему принципів податкового права як основних засад його понятійно-категоріального апарату, підходи щодо їхньої оптимізації з врахуванням того, що принципи, закріплені у Конституції України (конституційні принципи), відображено у принципах, які визначені у ст. 4 ПК України (галузеві принципи), а принципи оподаткування (спеціальні принципи) є основоположними для системи оподаткування;

– наявну класифікацію податкових правовідносин з урахуванням їх загальних, особливих та індивідуальних ознак. На основі теоретичних узагальнень запропоновано поділ податкових правовідносин як фундаментальної категорії понятійно-категоріального апарату податкового права України: за відображенням певних функцій; за структурою; за характером правових норм; залежно від особливостей об'єкта податкових правовідносин; за суб'єктним складом; за характером міжсуб'єктних зв'язків; за змістом; за характером обов'язків;

за метою тощо;

– характеристику правового статусу платників податків як суб'єктів податкових правовідносин у понятійно-категоріальному апараті податкового права України щодо згрупування їхніх прав і обов'язків на основі норм, закріплених у податковому законодавстві;

– наявну класифікацію юридичних фактів у податковому праві, з врахуванням як загальнотеоретичних підходів, так і сучасних підходів щодо їхньої класифікації у податковому праві та особливостей їх правового регулювання. Запропоновано у понятійно-категоріальному апараті податкового права України юридичні факти класифікувати за такими критеріями: 1) за наявністю волі, яка проявляється в діях чи бездіяльності особи; 2) за тривалістю діяльності людини у податковій сфері; 3) залежно від характеру правових наслідків, які вони породжують; 4) з погляду на зв'язок з податковими правовими відносинами; 5) за своїм юридичним складом; 6) за ознакою правового документального закріплення; 7) за ознакою реальності юридично значимого факту;

– положення щодо визначення поняття, структури складових елементів та особливостей податкових правопорушень, а також виокремлення їхніх видів за різними критеріями. Зокрема, класифікуючи податкові правопорушення, доцільно брати за основу дефініцію податкового правопорушення, визначену п. 109.1 ст. 109 ПК України та норми як податкового, так і адміністративного й кримінального законодавства, яке передбачає склади податкових правопорушень;

набули подальшого розвитку:

– характеристика становлення та розвитку понятійно-категоріального апарату податкового права України;

– наукові твердження про потребу виокремлення податкового права як підгалузі фінансового права;

– наукова характеристика поняття норм права у складі понятійно-категоріального апарату податкового права України, які тісно взаємопов'язані та взаємодіють із іншими галузевими нормами права;

– теоретичні положення щодо визначення структури податково-правових норм

та їх класифікації у понятійно-категоріальному апараті податкового права України;

– форми реалізації податково-правових норм, закріплених у податковому законодавстві України, у понятійно-категоріальному апараті податкового права України;

– наукові тлумачення різновидів юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства у понятійно-категоріальному апараті податкового права України;

– теоретичні положення щодо фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності за порушення податкового законодавства у понятійно-категоріальному апараті податкового права України.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що зроблені висновки та рекомендації можуть бути використані у:

– *науково-дослідній діяльності* – для подальшого подолання проблем формування та застосування понятійно-категоріального апарату податкового права України (*акт впровадження вид. Університетом державної фіскальної служби України від 28 листопада 2018 р.*);

– *правотворчості* – для удосконалення термінологічного апарату чинного податкового законодавства України;

– *правозастосовній діяльності* – для підвищення ефективності діяльності суб'єктів господарювання у сфері оподаткування (*довідка вид. ДФС України у Львівській області від 18 липня 2018 р. № 25447/10/13-01-08-03*);

– *навчальному процесі* – під час викладання навчальних дисциплін, а також для підготовки методичних і дидактичних матеріалів, підручників, навчальних посібників з дисциплін «Фінансове право», «Податкове право», «Захист прав суб'єктів господарювання», «Правове регулювання оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності», інших правових дисциплін, пов'язаних з темою дисертації (*акт впровадження вид. Львівським торговельно-економічним університетом від 24 травня 2018 р.*; *акт впровадження вид. Університетом державної фіскальної служби України від 30 листопада 2018 р. № 3175/91-91-01-23*; *довідка вид. Національним університетом «Львівська політехніка» від 19 грудня*

2018 р. № 67-01-2170) та у системі службової підготовки податкових органів.

Особистий внесок здобувача. Усі сформульовані в дисертаційній роботі положення та висновки обґрунтовано на основі особистих досліджень автора.

Апробація результатів дисертації. Дисертаційна робота обговорювалася на засіданні кафедри адміністративного та інформаційного права Національного університету «Львівська політехніка», міжкафедральному науковому семінарі Навчально-наукового Інституту права та психології Національного університету «Львівська політехніка». Окрім цього, основні положення дисертації висвітлено в доповідях і повідомленнях на таких конференціях та науково-практичних заходах: «Сучасні тенденції розбудови правової держави в Україні та світі» (м. Житомир, 10 квітня 2014 р.); «Актуальні питання юридичної науки – 2014» (м. Львів, 25 квітня 2014 р.); «Пріоритети розвитку юридичних наук у XXI столітті» (м. Одеса, 16–17 травня 2014 р.); «Юридична наука в XXI столітті: перспективні та пріоритетні напрями досліджень» (м. Запоріжжя, 30–31 травня 2014 р.); «Перспективні напрями розвитку сучасної юридичної науки» (м. Кривий Ріг, 30–31 січня 2015 р.); «Захист прав і свобод людини і громадянина в умовах формування правової держави» (м. Львів, 27 травня 2015 р.); «Integrarea Republicii Moldova și Ucrainei în UE : Aspectul juridic» (Chișinău, Republica Moldova, 6–7 noiem., 2015); «Перспективні напрями розвитку сучасної юридичної науки» (м. Кривий Ріг, 29–30 січня 2016 р.); «Правові, соціально-психологічні та інформаційні процеси державотворення в контексті євроінтеграції» (м. Львів, 8–9 лютого 2016 р.); «Стратегія екологічної безпеки України: соціально-економічний та правовий вимір» (м. Львів, 12 травня 2016 р.); «Актуальні питання юридичної науки – 2016» (м. Львів, 17 травня 2016 р.); «Захист прав і свобод людини і громадянина в умовах формування правової держави» (м. Львів, 30 травня 2016 р.); «Особливості нормотворчих процесів в умовах адаптації законодавства України до вимог Європейського Союзу» (м. Херсон, 3–4 червня 2016 р.); «Актуальні проблеми державно-правового розвитку України в контексті євроінтеграційних процесів» (м. Запоріжжя, 23–24 червня 2016 р.); «Теорія та практика правоохоронної діяльності» (м. Львів, 11 листопада 2016 р.); «Priority a

stratégie pre rozvoj právnej vedy vo svete vedy» (Sládkovičovo, Slovenská republika, 28–29 októbra 2016 r.); «ІТ право: проблеми розвитку в Україні» (м. Львів, 18 листопада 2016 р.); «Rozwój regulacji prawnej w Europie Wschodniej: doświadczenia Polski i Ukrainy» (Sandomierz, Polska 27–28 styczeń 2017 r.); «Вдосконалення правового механізму захисту прав і свобод людини і громадянина в умовах євроінтеграції» (м. Львів, 28 лютого 2017 р.); «Стратегія екологічної безпеки України: соціально-економічний та правовий вимір» (м. Львів, 18 травня 2017 р.); «Захист прав і свобод людини і громадянина в умовах формування правової держави» (м. Львів, 30 травня 2017 р.); «Актуальні проблеми державно-правового розвитку України в контексті інтеграційних процесів» (м. Запоріжжя, 20 травня 2017 р.); «Rzeczywiste problemy prawa na obecnym etapie rozwoju państwowości» (Lublin, Polska 20–21 października, 2017); «Юридична наука нового часу: традиції та вектори розвитку» (м. Одеса, 9 березня 2018 р.); «Актуальні питання юридичної науки – 2018» (м. Львів, 21 березня 2018 р.); «Міжнародне та національне законодавство: способи удосконалення» (м. Дніпро, 30–31 березня 2018 р.); «Актуальна юриспруденція» (м. Київ, 19 квітня 2018 р.), I Всеукраїнські наукові читання пам'яті академіка С. Дністрянського (м. Тернопіль, 13–14 квітня 2018 р.); «Стратегія екологічної безпеки України: соціально-економічний та правовий вимір» (м. Львів, 11 травня 2018 р.); «Екологічна безпека як основа сталого розвитку суспільства. Європейський досвід і перспективи» (м. Львів, 14 вересня 2018 р.).

Публікації. Основні положення та результати дисертації повністю відображено у 56 наукових публікаціях автора, з них: 1 одноосібна монографія; 16 статей у наукових фахових виданнях України, 4 статті у наукових періодичних виданнях інших держав, 6 статей у інших наукових виданнях; 29 тез виступів на конференціях та науково-практичних заходах.

Структура роботи. Дисертація складається із вступу, п'яти розділів, що містять двадцять три підрозділи, висновків, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг дисертації становить 522 сторінки, з яких 394 – основний текст, 72 – список використаних джерел (775 найменувань), 29 – додатки.

РОЗДІЛ 1

ЛІНГВІСТИЧНО-ЮРИДИЧНЕ ОБҐРУНТУВАННЯ ПОНЯТІЙНО-КАТЕГОРІАЛЬНОГО АПАРАТУ ПОДАТКОВОГО ПРАВА УКРАЇНИ

1.1 Формування та розвиток понять і категорій у податковому праві України

В Україні сьогодні актуальним залишається питання вдосконалення законодавства, що регулює сферу оподаткування. Однак вдосконалення податкової сфери в Україні неможливе без якісної визначеності правового науково-теоретичного мислення, структури фундаментальних знань про податкове право України і логіку їх розвитку, що проявляється у формуванні правових понять, категорій та термінів.

Вирішення цієї проблеми започаткували у своїх працях науковці різних напрямів юридичної науки України: І. Голосніченко, І. Жаровська, В. Загуменник, А. Камбур, Т. Коломоєць, Т. Кравцова, О. Кузьменко, А. Маковецький, Т. Малярчук, В. Мусієнко, В. Проценко, О. Скакун, А. Сокіл, І. Сопілко, А. Токарська, З. Тростюк та інші.

В Україні правова наука як система упорядкованих знань про державно-правові явища та закономірності їх розвитку, існування є достатньо розвиненою. До системоутворювальних елементів цієї науки належать: наукові гіпотези, концепції, правові ідеї і теорії (спеціальні теорії), методи, методики та принципи наукового дослідження, а також правові інститути, факти і явища правової реальності. До того ж, як галузь специфічних знань, правова наука характеризується притаманною їй упорядкованою системою взаємопов'язаних, взаємозумовлених, а також взаємодіючих понять і категорій, які за своєю суттю і змістом визначаються предметом цієї науки і водночас відображають логіко-семантичну організацію знань у сфері держави і права. Саме своєю єдністю

правові поняття та категорії утворюють понятійний апарат цієї науки і розкривають певний рівень (зріз) знань у галузі державно-правових явищ, незалежно від того, містяться чи не містяться вони у нормативно-правові акти [1, с. 109]. Зауважимо, що понятійно-категоріальний апарат податкового права сьогодні постійно розвивається у зв'язку з інтенсивним реформуванням податкової сфери України та є актуальним для наукового дослідження.

Кожній науці властивий свій понятійний апарат (апарат – це система знань (категорії, методи, засоби тощо) певної науки [2, с. 242]), особливі, специфічні категорії, які є концентрованим виразом загальних, найістотніших закономірностей, взаємозв'язків, ознак та якостей діалектичного руху як матеріальних, так і духовних зв'язків у тій сфері дійсності, яку вивчає ця наука [3, с. 50]. До прикладу, Н. Крестовська та Л. Матвеева вважають, що понятійно-категоріальний апарат юриспруденції є системою мовних знаків (слів та словосполучень), за допомогою яких здійснюється опис та дослідження державно-правових явищ. На їх думку, понятійно-категоріальний апарат юридичної науки є складним та різноманітним, адже багатозначним є предмет її віддзеркалення – держава й право, а також явища, що пов'язані з ними. Головною, істотною ознакою, яка визначає їхні характерні риси є нерозривний зв'язок юридичних понять з державою й правом [4, с. 18]. Водночас О. Скакун, аналізуючи понятійно-категоріальний апарат теорії права і держави, визначає його як систему погоджених і взаємозалежних понять та категорій, які позначені словами й словосполученнями та є необхідними для теоретичного пізнання праводержавних явищ та процесів [5, с. 21].

Як зауважує Т. Коломоєць, вживання словосполучення «категоріально-понятійний апарат» з практичної точки зору є тавтологією, але з наукової влучно передає зміст позначуваних явищ і предметів, в даному випадку податково-правових. Тут «поняття», на її думку, виконує роль маркера тих предметів і явищ, розуміння яких передається за допомогою слів і вони є зрозумілі повністю, а слово «категорія» звертає увагу на те, що заглиблення у матерію буття кожного поняття означатиме схоплення ідей, їх розуміння, але відсутність можливості

описати їх словами [6, с. 41].

Водночас терміни «поняття» та «категорія», на думку Т. Зенфірової, у більшості правових текстів вживаються як рівнозначні, однак між ними існує істотна відмінність. До того ж, вони входять до методологічного інструментарію пізнання дійсності, зокрема правової [7, с. 70]. Кращому розумінню цих термінів у податковому праві сприяє аналіз їх логічного, лінгвістичного, семантичного та філософського значення [8, с. 133–136].

Ще за часів античності поняття осмислювалось як логічна форма. С. Повторева зауважує, що в сучасній логічній літературі форму абстрактного мислення трактують як поняття [9, с. 138–139]. Потрібно зазначити, що саме в логіці «поняттям» вважають логічну форму мислення, що містить у собі узагальнення найістотніших ознак явищ і предметів. Ознаками прийнято вважати все те, чим одні предмети відрізняються від інших або чим вони між собою схожі. Також поняття є результатом складного шляху мислення, що ґрунтується на таких основних інтелектуальних операціях, як: аналіз і синтез, порівняння, абстрагування та узагальнення. Для поняття сутнісними характеристиками є зміст, тобто сукупність головних ознак предмету, відображеного у понятті, і обсяг (множина предметів, яка містить ці ознаки) [10, с. 24; 9, с. 138–139; 11, с. 45–47].

Аналізуючи лінгвістичний зміст «поняття», потрібно зазначити, що поданий термін визначається як [12, с. 78]: форма абстрактного мислення, в якій виявляються загальні істотні властивості класу предметів і явищ об'єктивної дійсності, які є однорідними, загальні взаємозв'язки, які існують між ними як цілісна система ознак, що мають вербальну форму; інформація про явище в сукупності його істотних властивостей (наукове поняття, що є результатом теоретичного пізнання, сукупністю усіх загальних та істотних ознак класу предметів, які відомі науці у певний період її розвитку); у когнітивній семантиці – концепт, який містить істотні, найзагальніші ознаки предмета або явища, а також його об'єктивні та логічно конструйовані характеристики; одиниця логічного мислення, безпосередньо пов'язана зі словом; сукупність поглядів на що-небудь, а також рівень розуміння чогось; результат узагальнення істотних ознак об'єкта

дійсності, одна із форм мислення; розуміння кимось чого-небудь, що склалося на основі власного досвіду або ж певних відомостей. Саме поняття вказує на істотні ознаки предметів і явищ об'єктивного світу. Водночас ознаки поняття включають його у певну систему знань, а також встановлюють між поняттями відповідну ієрархію [13, с. 492; 14, с. 168; 15, с. 863].

У соціології під поняттям розуміють: а) вузлову форму думки, за допомогою якої узагальнено відображаються предмети і явища фіксацією їх істотних властивостей; б) зафіксовану думку, яка виділяє з деякої предметної галузі та узагальнює об'єкти за допомогою вказівки на їх загальні та спеціальні ознаки [16, с. 295].

У законодавчій термінології поняття є одиницею знань, що складається з унікального набору ознак, а також будь-якою одиницею думки. Семантичний зміст поняття передається за допомогою комбінації інших понять, склад яких залежить від мови або культури. Водночас поняття не завжди пов'язані з певними мовами. Однак на них впливають як соціальні, так і культурні чинники, що часто зумовлюють відмінні категоризації понять [17, с. 169].

Як слушно зауважує М. Любченко, «значення понять для права важко переоцінити, адже правова дійсність підлягає дослідженню, вивченню на основі узагальнення, яке є можливим саме за допомогою правових понять. Правові поняття є основним засобом узагальнення у праві, за допомогою якого відбувається перехід від казуїстичного до абстрактного регулювання суспільних відносин» [18, с. 50].

Аналізуючи поняття у податковому праві України, доцільно зауважити, що всі поняття порівнюються із судженням та умовиводом, які є іншими формами мислення, а також з уявленням, яке визначають як найдосконалішу форму чуттєвого відображення дійсності. Поняття є значно подібнішими до уявлень, аніж відчуття та сприйняття. Вони відображають предмети, явища та їхні ознаки. Однак поняття та уявлення значно відрізняються за змістом. До того ж, часто поняття є абстрактні, а уявлення – конкретні [10, с. 25].

Поняття, виступаючи формою мислення та формою пізнання, перебувають

у необхідному взаємозв'язку та створюють певну систему, під якою Н. Карамішева розуміє «таку сукупність абстракцій та ідеалізацій, які органічно взаємопов'язані між собою і знаходяться в певних взаємовідношеннях». Тому, на її думку, головною особливістю кожної науки є системність пізнання природних і соціальних явищ та процесів, а також відображення результатів пізнання у системі понять. Як приклад у юридичній науці вона наводить те, що системою понять є теорії права, теорія держави, які часто поєднують, називаючи теорією права та держави. Також системою понять є кодекс, як юридичне право, що сформульовано у вигляді нормативно-правових актів [19, с. 55].

На думку З. Тростюк, «серед усіх понять можна визначити законодавчі, а серед них правові та наукові, адже будь-які поняття «прив'язані» до об'єкта, який вони відображають, характеризуються різним ступенем усвідомлення ознак предмета чи явища, що пізнається» [20, с. 13].

Поняття виражається як словом, словосполученням, так і цілим реченням, яке є називним. Слово є звуковим або графічним комплексом, за яким закріплено відповідне предметне значення (детонант) і смисл, тобто думка [10, с. 24–27]. Поняття здатне розкривати зміст слів, які його висвітлюють, отже, воно не є тотожним до слова. Нетотожність слова (терміна) та поняття проявляється в тому, що поняття, відображаючи предмет, змінюється, тобто змінюється зміст, смисл мовного виразу, а термін залишається той самий. Під час розвитку науково-правового пізнання юридичні терміни наповнюються новим змістом [19, с. 55–56]. Як слушно зауважує Т. Коломоець, «поняття є змінною, а термін – стабільною складовою понятійного апарату податкового права, оскільки поняття відображає зміст податкових правовідносин, природа яких є мінливою». На її думку, якщо поняття податку змінювалося впродовж років, то термін «податок» залишився стабільним [6, с. 40].

Змістовні, предметні образи, які відтворюють в мисленні (ідеально) об'єктивну суть реальних процесів правової дійсності і відносин, які існують у ній та виражають специфічно правову якісну визначеність цих процесів та явищ визначено як правові поняття [21, с. 57]. Багато юридичних понять закріплюються

в законодавстві, що пояснюється суто практичними потребами правового регулювання суспільних відносин [4, с. 19].

У теорії права правові поняття за сферою дії та значущістю є: 1) загальноправовими, які є важливими для усієї системи юридичних наук, усіх галузей права і законодавства. До прикладу, такими поняттями є «держава», «право», «правовідносини», «законність» тощо; 2) міжгалузевими, які є важливими для багатьох галузей права і науки («проступок», «матеріальна відповідальність» тощо); 3) галузевими, на визначення межі їх дії впливають межі певної галузі («комітент», «обвинувачений» тощо) [4, с. 19–20].

Правове поняття є також складовою норми права, яка, своєю чергою, є складником, первинним елементом цілісної, високоорганізованої і єдиної системи права [22, с. 11].

Поняття податкового законодавства стають правовими, оскільки у складі норми права отримують ознаку загальнообов'язковості, а також зумовлюють виникнення, зміну чи припинення відносин [6, с. 46].

Кожне поняття у сфері податків має зміст та обсяг. Зміст поняття – це сукупність спільних істотних ознак предметів, які в ньому мисляться [23, с. 48]. Наприклад, зміст поняття «податок» характеризують такі ознаки: «обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету», «справляється з платників податку відповідно до Податкового кодексу України».

За своїм змістом поняття поділяються на: а) позитивне поняття, яке містить ознаки, які є власними ознаками розкритих предметів або явищ (прикладом є поняття «потерпілий», що характеризується ознаками, які належать потерпілому); б) негативне поняття, яке характеризується відсутністю певних ознак, воно вказує на ознаки, яких немає у предмета або явища (прикладом є поняття «бездіяльність», що позначає відсутність дії, яку особа зобов'язана була виконати) [24, с. 63].

Обсяг поняття є класом предметів, що виділяються і узагальнюються в понятті. Кожному з цих предметів властиві ознаки, які складають зміст поняття [25, с. 39]. Наприклад, до обсягу поняття «податкове законодавство» зараховують

нормативно-правові акти України, якими регулюються відносини у сфері податків. Зауважимо, що, беручи за основу ст. 3 Податкового кодексу України (далі – ПК України), до податкового законодавства доцільно віднести Конституцію України, ПК України, Митний кодекс України (далі – МК України) та «інші закони з питань митної справи в частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням ввізним або вивізним митом операцій переміщення товарів через митний кордон України, чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування» [26] тощо, оскільки їм всім властиві ознаки, відображені в понятті «податкове законодавство». Однією з таких ознак є «прийняття виключно Верховною Радою України – вищим представницьким та законодавчим органом України».

Залежно від кількості предметів або явищ, які становлять обсяг поняття, вони поділяються на: а) загальне поняття, яке охоплює всі відображені у ньому предмети або явища (наприклад, поняття «суд» охоплює всі види установ, що провадять судову діяльність); б) часткове поняття, до якого входить частина множини розкритих предметів або явищ, відображених у ньому та об'єднаних ознакою, не характерною для всієї множини. Частковий характер поняття виражається зазвичай терміном «деякі», наприклад, «деякі суди»; в) одиничне поняття, що відображає один предмет або явище. Цей предмет (явище) може замінити всю множину [24, с. 64–65].

Між змістом і обсягом поняття існує певний взаємозв'язок, який називається законом зворотного відношення (змісту і обсягу). Цей закон полягає в тому, що чим біднішим є зміст поняття (тобто, чим абстрактніше поняття, то менше в ньому мислиться ознак), то ширшим (а отже, невизначенішим) є його обсяг. І, навпаки, чим багатший зміст поняття, то вужчим і визначенішим є його обсяг. Дія цього закону поширюється на поняття, що перебувають у родо-видових відношеннях [10, с. 31–32; 27, с. 137].

Беручи до уваги зазначені наукові підходи, вважаємо, що поняття у податковому праві можна визначити як форму мислення, результатом якої є

змістовні та предметні узагальнення, що відображають сукупність істотних і загальних ознак, характерних для зв'язків та відносин однорідних і складних процесів, явищ податково-правової дійсності. Водночас поняття у податковому праві є досконалим (ідеальним) образом податково-правової дійсності, який, існуючи у вигляді думки (мислення) про істотні та загальні ознаки податково-правових відносин, використовується для їх пізнання [28, с. 140–142].

Т. Коломоєць для виокремлення понять податкового права підтримує підхід щодо їх виокремлення за ступенем узагальненості, значущості та діапазону на: 1) центральні поняття – це вихідні, фундаментальні для побудови понятійного апарату підгалузі/галузі права у цілому категорії, які використовуються усіма інститутами/підінститутами податкового права та широко використовуються в інших галузях/підгалузях права (наприклад, платіж, податок, збір); 2) основні поняття – найважливіші категорії окремих інститутів податкового права, які використовуються у межах інших галузей права значно рідше, ніж центральні поняття (наприклад, плата за землю); 3) спеціальні поняття, які використовуються для конкретизації правових норм у межах окремих інститутів (правової регламентації окремих елементів/видів податкових правовідносин) або усього правового масиву податкового права; їх коректна дія у сферах інших галузей/підгалузей права можлива крізь призму сутності податкових відносин (наприклад, податкове повідомлення-рішення) [6, с. 42–43]. Беручи це до уваги, а також чинне податкове законодавство, зокрема ПК України, можна вважати, що центральні поняття зафіксовано у розділі I ПК України, який визначає загальні положення для врегулювання податкових правовідносин. Основні поняття подано у розділі II, який визначає адміністрування податків, зборів, платежів, а спеціальні поняття – в інших розділах ПК України, які визначають податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, податок на додану вартість, акцизний податок, екологічний податок, рентну плату, податок на майно [26].

I. Жаровська, наголошуючи на досить значній ролі правових понять, вказує, що особливе місце серед них належить саме оціночним поняттям, які в правовому регулюванні об'єктивно необхідні і, при відповідних умовах, задають визначений

ступінь стабільності і регулятивної міцності. Разом з тим, на її думку, у застосуванні оціночних понять у текстах нормативно-правових актів, необхідно зважати, що їх надмірне і невиправдане включення ускладнює тлумачення і застосування правових норм і приховує небезпеку прояви суб'єктивізму [29, с. 124–125]. Водночас, як зауважують С. Рабінович та М. Тарнавська, «у більшості випадків поняття, що містять і моральні, і позаморальні оцінки, є законодавчо більш конкретизованими у порівнянні з поняттями, зміст яких обмежується лише моральними аспектами. Така конкретизація відбувається через закріплення в них позаморальних чинників (наприклад, поняття «ділова репутація» за своїм обсягом є вужчим, аніж «репутація»)». Також на їх думку, «існують поняття, що термінологічно належать до сфери моралі, та не викликають необхідності в моральному оцінюванні. Така їх особливість зумовлена саме конкретизацією через законодавчо визначені чинники, не пов'язані з мораллю» [30, с. 89].

Т. Коломоєць слушно зауважує, що нинішнє податкове законодавство містить низку оціночних понять (наприклад, нейтральність оподаткування, «подолання опору» законом розропорядженням або вимогам посадових осіб митної служби України тощо), часто об'єктивно потрібних, але нехарактерних для законодавчого підстилю. Їх застосування передбачає низький рівень об'єктивності оцінок, розмиті чіткість та емоційно-експресивне, замість нейтрального, забарвлення слів. Особливістю податкового законодавства, на її думку, є те, що воно написано так, що хоча початковою, основною одиницею тексту граматично є речення, проте лексично зрозуміти його та правильно застосувати – особливо, якщо вони містять оціночні поняття, – можливо тільки прочитавши цілий абзац, частину статті, статті нормативно-правового акта, весь нормативно-правовий акт чи навіть додатково норми інших нормативно-правових актів [6, с. 45–46].

На зіставленні змісту та обсягу понять, як зазначає З. Тростюк, ґрунтується виділення серед них категорій [20, с. 14]. На думку В. Лисого, «поняття є моментом категорії, оскільки остання – визначеність, яку потрібно знати,

розуміти, щоб здійснити категоризацію. Таке знання має, як і категорії, узагальнений, абстрагований характер. Але можна мати поняття про яку-небудь визначеність і зовсім не знати, яку роль вона виконує як засіб розчленування речей чи всієї дійсності. Для поняття як такою функція визначеності – бути засобом групування – байдужа і не належить до його дефініції. Тому будь-яка категорія стає поняттям, якщо від неї відокремити членування і синтезування дійсності й мислити тільки її внутрішній зміст. І, навпаки, будь-яке поняття стає категорією, якщо до нього приєднати цю функцію...» [31, с. 117].

З позиції лінгвістичного тлумачення термін «категорія» (грецьк. *katēgoría* (κατηγορία) – ознака, висловлення, судження) є пізнавальною формою мислення людини, що «дає змогу узагальнити її досвід і здійснити його класифікацію». У когнітивній лінгвістиці категорія є когнітивною структурою, концептуальним класом, складовими якого є елементи, члени категорії, об'єднані «родинною подібністю». Для всіх членів «родини» (слів або понять) цілком реальними є спільні характеристики, однак вони можуть бути виявами глибинної генетичної основи, а не зовнішньої схожості. Єдине ціле можуть становити елементи, які належать до категорії, не зважаючи на те, що вони не всі мають саме ті спільні властивості, які визначають суть категорії [32, с. 17–18].

Серед визначених у «Словнику сучасної лінгвістики» різновидів категорій, на нашу думку, доцільно звернути увагу на такі категорії: а) поняттєву, яка є смисловим компонентом загального характеру, який входить до змісту значної групи слів та набуває певного вираження в мові. Поняттєві категорії також пов'язані з тим, що слова можуть позначати різні поняття; б) семантико-лексичну, яка є сукупністю семантичних ознак слів як одиниць словникового складу, на підставі яких вони поєднуються в семантичні класи; в) синтаксичну, яка є лінгвістичною категорією, що виражає залежність одних слів у мовленні від інших; г) словотвірну, яка є сукупністю різних словотвірних похідних слів, що мають твірні, які належать до тієї самої частини мови, спільне словотвірне значення та утворені однакою способом словотворення [32, с. 24–25].

В тлумачній літературі «категорія», яка перекладається з грецької мови як

розряд, порядок або ряд предметів [33, с. 97], є: 1) групою, розрядом однорідних предметів, осіб або ж явищ, які відрізняються від інших за певними ознаками; 2) основним логічним поняттям, що відображає найзагальніші закономірні зв'язки й відношення, які існують у реальній дійсності [34, с. 118; 15, с. 420]. Це визначення категорії є характерним і для її філософського розуміння [13, с. 274].

У науці категорію визначено як родові поняття, що означає розряд предметів, явищ тощо або їхню важливу спільну ознаку. Також категорією вважають групу, розряд однорідних предметів, осіб чи явищ, що відрізняється від інших за певними ознаками [13, с. 274]. У логіці категорія є класами або множинами, до яких належить велика кількість предметів, які застосовуються для позначення найзагальніших подібних властивостей предметів або явищ [9, с. 86].

У науці права виділяють правові категорії, які є: граничними за рівнем узагальнення, фундаментальними, абстрактними поняттями теорії права [35, с. 6]; загальними та фундаментальними поняттями кожної науки права [20, с. 14]; найзагальнішими типовими поняттями, які використовуються в праві [36, с. 366]. Правові категорії характеризуються двояким характером: їх можна визначати як підсумок вивчення державно-правової дійсності, а також як результат узагальнення раніше вироблених правових понять [4, с. 20].

Водночас категоріями права визначено засоби конструювання та розуміння права як системного утворення для регулювання суспільних відносин. До категорій права відносять як саме право, його галузі та інститути, так і поняття «закон», «законодавство», «законність», «правосвідомість», «правовідносини», «правовий статус», «правовий режим», «юридична відповідальність» та інші, які є взаємопов'язаними у межах системи права. Достатньо широко категорії права, як усталені поняття, використовуються в законодавстві та нормотворчій діяльності. За допомогою законів та інших нормативно-правових актів правові категорії реалізуються в суспільній практиці, а також вивчаються загальною теорією права й галузевих юридичних наук [36, с. 366].

Категорії науки про податки є формою теоретичного мислення, науковою абстракцією, яка є відображенням податкових правовідносин, що нормативно

врегулюються та закріплюються податковим законодавством [3, с. 50]. Категоріями у податковому праві доцільно вважати загальні та фундаментальні (основні) поняття, в яких відображаються ознаки податково-правової дійсності та закріплюються знання, на яких ґрунтується наука податкового права України [28, с. 140–142].

Т. Коломоєць зауважує, що «податково-правові категорії, на відміну від поняття податкового права є не будь-яким поняттям понятійного апарату податкового права, а складають тільки його основу, будучи центральними поняттями чи їх ядром/концептом» [6, с. 41].

Зауважимо, що у податковому праві «поняття» доцільно вважати результатом узагальнення істотних ознак податково-правової дійсності, який як форма мислення про істотні ознаки податкових правовідносин використовується для їх пізнання, а «категорії» – загальними та фундаментальними поняттями, що характеризують закономірні зв'язки й відносини, які існують у податковому праві [37, с. 10–13].

Думка про те, що «сукупність певних фундаментальних понять і категорій утворюють ту або іншу галузь права, науку про неї та відповідну навчальну дисципліну» [4, с. 20], є слушною і для податкового права. Беручи до уваги загальнотеоретичні підходи до визначення механізму правового регулювання, його елементів та стадій [4, с. 380–384; 5, с. 268–271; 38, с. 524–526], можна вважати, що до правового регулювання податкової сфери входять взаємодоповнюючі одне одного та взаємодіючі між собою поняття й категорії, які в сукупності можна визначити в якості фундаментальних для податкового права, що становлять основу його понятійно-категоріального апарату. Зокрема такими є: 1) податкові правовідносини, яким властива певна однорідність їх виникнення, зміни чи припинення, а також юридичне закріплення правового статусу суб'єктів цих правовідносин; 2) податково-правові норми, які спрямовані на регламентацію податкових правовідносин; 3) відповідальність за порушення правових норм, закріплених у податковому законодавстві.

Для гарантування безпеки поняття та категорії отримують визначення

(дефініцію), яка є моделлю та дає можливість порівнювати з її змістом конкретні ситуації, що виникають у реальному житті. Визначення поняття (дефініція) виражає матеріальний зміст (форму) терміна, яким позначаються поняття. Дефініції мають бути чіткими і конкретними. У визначення поняття не обов'язково входять усі ознаки. Однак дефініція повинна відобразити основні елементи та зв'язки між ними, за допомогою яких характеризується певне поняття. Процес створення дефініцій продовжується у категоризації понять – створенні категорій [5, с. 21].

У праві як поняття, так і категорії – це ідеальні образи процесів та явищ. Їхнім словесним виразом є терміни та термінологічні звороти [20, с. 14]. Для того, щоб уникнути розбіжностей в тлумаченні значень уживаних слів кожна наука виробляє власну термінологію [10, с. 27]. Тому кожна категорія має визначатися понятійно однозначним терміном. До прикладу, як зазначає А. Ковальчук, фінансове право – складна категорія, оскільки вбирає в себе систему, комплекс правовідносин; і водночас такі фінансові правовідносини, тобто елементи фінансового права, як бюджетне асигнування, податковий платіж, фінансова послуга, фінансовий капітал, фондовий індекс тощо, які є фінансово-правовими категоріями. Таке розуміння «категорії» дає підставу для кваліфікації набутих знань як наукових. Саме через цю властивість «категорія» не може бути замінена позначенням «поняття» або «термін» чи їх штучним поєднанням [39, с. 103].

У лінгвістичному розумінні «термін» (лат. *terminus* – межа, рубіж) визначено як: 1) номінативні одиниці – слова або словосполучення, використовувані для точного, максимально однозначного визначення понять, які утворюють специфіку різних галузей науки й техніки; основна форма мислення в науковій галузі, яка подана однозначними словами, визначальною функцією яких є номінативна, а зміст яких формують поняття. Терміном називають одиницю історично сформованої термінологічної системи, яка виражає поняття, а також його місце серед інших понять, завдяки цьому позначається словом або словосполученням, є засобом для спілкування людей, що пов'язані між собою єдністю фаху, належить до словникового складу мови й підпорядковується всім

мовним законам. Терміни позбавлені будь-якої образності, емоційно-експресивного забарвлення й уживані для точного вираження поняття з певної галузі знань. За своїм складом терміни неоднорідні: є терміни, які утворені на питомому матеріалі (деякі з них – кальки іншомовних слів); значна кількість термінів – слова іншомовного походження. Терміни можуть бути загальнонаукові (аналіз, гіпотеза, функція) і вузькоспеціальні. Терміни позначають абстрактні поняття (прогрес, регрес, реформація) та конкретні предмети, реалії, явища, речовини. За структурою терміни бувають цілісним словом, словосполученнями. Особливістю терміна є його спрямування на спеціальне поняття та закріплення за відповідною терміносистемою. Наприклад, математична термінологія відрізняється від лінгвістичної та інших термінологій, лінгвістична істотно протиставлена біологічній, хоча можуть бути терміни загальнонаукового характеру (схема, модель, структура тощо); 2) слово або словосполучення спеціальної мови, створене для точного вираження спеціальних понять та позначення фахових предметів. Терміни зазвичай використовують у науковому мовленні для створення точності висловлення [40, с. 33–34]. Серед основних характеристик терміна як унікального розряду спеціальної лексики виділено однозначність, точність, об'єктивність, детермінованість, стилістичну нейтральність та системність. При цьому універсальними властивостями терміна є однозначність та системність: якщо однозначність для терміна є онтологічною, то системність представляє характеристику набуту [41, с. 5].

В «Словнику української мови» зазначено, що в розмові «терміном» є «слово або вислів, який вживається в тому чи іншому середовищі, на певній території, людьми певного фаху. З наукової точки зору, термін – це слово або словосполучення, що означає чітко окреслене спеціальне поняття якої-небудь галузі науки, техніки, мистецтва, суспільного життя тощо» [42, с. 88]. Також термін є словом чи групою слів, якими позначається один предмет (чи певна група предметів). Їх вживають у певній науці з одним чітко визначеним значенням та відповідним змістом. Науковим терміном позначено певний предмет (або клас предметів) та виражено поняття про нього [10, с. 27]. До прикладу,

терміном фінансового права є одиниця спеціальної лексики (слово чи словосполука), що відображає поняття про об'єкти фінансової і правової діяльності як взаємоперехрещуваних і взаємодоповнюваних галузей суспільного життя [41, с. 6].

Беручи до уваги те, що термін співвідноситься з поняттям «через свою дефініцію», то комунікативно повноцінними є лише ті терміни, зміст яких відображений у дефініціях, де він термінується і закріплюється у межах певного соціуму, тобто фахівці однієї галузі однаково розуміють термін, вкладають у нього той самий зміст. Отже, пояснюючи науковий термін, ми пояснюємо предмети, явища і поняття, що належать до конкретної галузі науки, а не слова, що їх позначають [43, с. 186]. Як зазначає А. Токарська, юридичні терміни в текстах правових актів також пояснюються за допомогою дефініцій. Завдяки цьому дефініція є коротким визначенням якого-небудь поняття, яке називає істотні ознаки предмета чи явища. Водночас дефініція повинна бути побудована чітко, логічно, послідовно [44, с. 114].

В податковому праві України «термін» має податково-правове наповнення, що за допомогою слова чи словосполучення використовується у податковому законодавстві та вживається в науці податкового права України для змістовної характеристики її понятійно-категоріального апарату. Термін у податковому праві є словом чи словосполученням, яке виражає визначення поняття у податковому праві за змістом та застосовується для характеристики понять у податковому праві і законодавстві з метою їх ефективного використання [28, с. 142].

Терміни виконують специфічні завдання в процесі категоризації явищ і властивостей дійсності. Можна стверджувати, що термінологія є концептуальним і водночас мовним відображенням певної предметної сфери, а терміни – це ті засоби, за допомогою яких відбувається освоєння предметної дійсності, тобто терміни – найважливіший інструмент пізнання [45, с. 21].

Звичайно, один і той самий термін може бути і категорією, і поняттям. Причому поняття може згодом трансформуватися у категорію, але тоді істотно змінюються його функції як інструмента пізнання. Необхідно зауважити, що

кожне предметоутворювальне поняття засноване на групі взаємопов'язаних категорій, а змістовна його інтерпретація означає виявлення категоріальної структури останнього. Все залежить від того, у межах якої загальнонаукової парадигми і конкретної науки використовується це поняття. Відповідно і зміст категорії у разі збереження її знака (терміна) змінюється незалежно від того, у зв'язку з якими категоріями вона перебуває [46, с. 30].

Сукупність термінів, які вживаються в певній науці, становить її термінологію. До того ж, кожна наука виробляє свою термінологію для того, щоб уникнути розрізненості під час тлумачення значень уживаних слів [10, с. 27].

Потрібно зауважити, що терміни є лише частиною термінології. Її здебільшого становлять різноманітні термінологічні словосполучення, які варто іменувати «термінологічними зворотами» у значенні певної мовної конструкції. Ці поняття є рівнозначними, оскільки словосполучення є змістовно-граматичним об'єднанням двох або більше повнозначних слів на основі підрядного чи сурядного синтаксичного зв'язку. Однак не всі слова можуть поєднуватися у словосполучення, тому використання поняття «термінологічний зворот» у значенні будь-якого поєднання (словосполучення) слів є цілком прийнятним. У термінологічних зворотах кожен термін зберігає своє первісне значення, але включення у той чи інший зворот будь-якого іншого слова надає їм нового смислового навантаження. Термінологічні звороти не є довільним поєднанням слів. Для кожного терміна, який входить до термінологічного звороту, характерним є його перебування у взаємозв'язку з іншими складовими частинами такого звороту. Так термінологічні звороти уточнюють терміни, наповнюючи їх певним змістом [20, с. 16–17], що є характерно як для законодавства України загалом, так і для податкового законодавства зокрема.

П. Селігей зауважує, що оновлення й збагачення термінології – процес неминучий, адже він відображає успіхи наукового пізнання. Поняття невпинно розвиваються, і інколи виникає потреба давніший, менш уживаний термін замінити на новий (нове життя нового прагне слова). Але це не означає, що спеціальну лексику можна запроваджувати знічев'я, за принципом «так

заманулося». Для цього, на його думку, треба мати вагомі підстави: поява нового терміна повинна сигналізувати, що в науці виробилося нове поняття, яке ще не має своєї назви. Появу ж нового поняття взагалі можна дорівняти до наукового відкриття. Тим часом, якщо давно відоме просто назвати новим словом, то це ніяке не відкриття, а захарашення термінології [47, с. 126–127].

У «Словнику сучасної лінгвістики» зазначено, що термінологія (лат. *terminus* – межа, рубіж + грецьк. *logos* – слово; поняття, вчення) – це «1) сукупність термінів, що позначають поняття конкретної наукової чи виробничої галузі; у сучасному термінознавстві активною постає опозиція «термінологія / терміносистема» за ознакою завершеного упорядкування (упорядкована термінологія – це терміносистема), розмежування; 2) те саме, що термінознавство – наука, що займається вивченням термінів; 3) сукупність термінів у мові загалом» [40, с. 35].

У «Великому тлумачному словнику української мови» термінологія – це «сукупність термінів якоїсь науки, техніки, мистецтва або всіх термінів даної мови». Відповідно термін – це: «1) а) відтинок, проміжок часу, визначений, установлений для чого-небудь; строк; б) призначений, установлений момент, час виконання або настання чого-небудь; 2) а) слово або словосполучення, що означає чітко окреслене спеціальне поняття якої-небудь галузі науки, техніки, мистецтва, суспільного життя тощо; б) слово або вислів, що вживається в тому чи іншому середовищі, на певній території, людьми певного фаху» [13, с. 664].

Основною ознакою термінології, як зауважує О. Чорна, визначено її системність, яка ґрунтується на природі терміна як особливого мовного знака і на класифікації термінів відповідно до їхньої семантики і структури [48, с. 4]. На думку О. Шпильківської, термінологія є галузевою системою термінів, а правнича термінологія – «шаром лексики, яка обслуговує правознавство і пов'язана з юриспруденцією як наукою, фахом і галуззю професійної діяльності. Системність правничої термінології ґрунтується на системі співвідносних юридичних понять». Вона також вважає, що «термінологія будь-якої галузі, і юриспруденції зокрема, – це не просто список термінів, а чітка семіологічна система, тобто вираження

певної системи понять, що відображає науковий світогляд» [41, с. 6, 7–8]. Водночас А. Токарська юридичну термінологію визначає як «сукупність різноманітних термінів, які використовуються в текстах юридичних документів (правових актів)» [44, с. 113].

З огляду на загальнотеоретичні засади сучасної лінгвістики, податкову термінологію визначено як сукупність спеціальних найменувань, що співвідносяться з об'єктами, суб'єктами та процесами оподаткування й утворюють окрему терміносистему. Сучасною українською податковою термінологією є цілісна система ієрархічно організованих мовних одиниць, що здатні забезпечити поняттєву базу оподаткування номінативними засобами. У наявності певним чином упорядкованих угруповань, які характеризують внутрішню організацію, забезпечують лексико-семантичні відношення між термінами (синонімія, антонімія, полісемія, метонімія та омонімія) полягає системна організація сучасної української податкової термінології [48, с. 5, 13].

Р. Стефанчук звертає увагу на те, що «аналіз сьогоденної нормопроектної роботи в Україні свідчить про те, що розробники основуються на принципі «максимальної термінологізації» і намагаються закріплювати усі юридично важливі терміни. Такий підхід приводить до того, що сьогодні мало не кожний третій нормативно-правовий акт має таку складову як «термінологічний словник», тобто перелік термінів та їх значень, за яким їх розуміють, тлумачачи певний нормативно-правовий акт. Беззаперечний плюс такого підходу може полягати у різкому зменшенні так званих оціночних понять у законодавстві та сприяти одноманітному застосуванню відповідних юридичних термінів» [49, с. 269].

Отже, термінологію податкового права України доцільно визначити як сукупність податково-правових термінів та термінологічних зворотів, які вживаються у податковому законодавстві України [50, с. 62–64].

До того ж, використання термінології податкового права, зокрема в податковому законодавстві, повинно здійснюватись з врахуванням певних вимог. Як зазначає А. Токарська, використання термінології в нормативно-правових актах має відповідати таким вимогам: 1) єдності термінології: один і той самий

термін повинен вживатись в цьому акті (як і в усіх інших) в одному значенні; 2) загальноновизнаності термінів: слова не повинні бути вигаданими тільки для даного правового акта або застосовуватись у ньому в якомусь особливому смислі розробниками правового акта; 3) стабільності термінів: вони мають бути усталеними, їх значення не повинно змінюватись з кожним новим актом; 4) доступності: за всієї складності юридичної термінології слова і вислови правового акта повинні загалом давати правильне уявлення про зміст його норми [44, с. 114].

І. Жаровська звертає увагу на те, що «у нормотворчій діяльності спостерігається тенденція до використання спеціальної термінології, запровадженої у часи римського права, що є свідченням його історичної значимості для розвитку сучасної системи права». Водночас вона слушно зауважує, що «з точки зору забезпечення правової простоти видається недоцільним застосування термінології римського права, принаймні, без подання визначень таких термінів» та робить певні застереження у частині використання правових понять, зокрема: по-перше, розкриваючи зміст поняття, варто перелічувати не всі його ознаки, а лише найважливіші, що допоможе сформулювати логічну конструкцію точно та економічно; по-друге, необхідно враховувати недоцільність використання контрадикторних понять у правовому тексті; по-третє, дотримання родових відносин, тобто якщо обсяг понять цілком входить в обсяг іншого поняття, то між ними виникають відносини підпорядкування (депутат – депутат Верховної Ради України; злочин – тяжкий злочин). Зміна зазначених відносин порушує послідовність і логіку змісту нормативно-правового тексту, а, отже, ускладнює його розуміння [29, с. 123–124].

Як слушно зазначає В. Зьолка, кожне поняття або термін повинні давати чітке тлумачення суттєвих ознак об'єкта дійсності, тому проблема чіткого визначення змісту понятійного апарату має важливе значення не тільки в теоретичному плані, а й в прикладному [51, с. 80].

Отже, в податковому праві України «поняття», «категорія» і «термін» за своїм значенням є такими, що доповнюють один одного [28, с. 140–142], а

понятійно-категоріальний апарат податкового права України – це система взаємозалежних та взаємодіючих між собою термінів і понять, які обґрунтовують і позначають відносини у сфері податків, зборів, обов’язкових платежів.

1.2 Терміни та їх використання в податковому праві України

Розкриття природи юридичних термінів здебільшого відбувається через зв’язок із нормативно-правовими актами. Терміни, які закріплюються в нормативно-правових актах, а також інших джерелах права, складають значну частину юридичного термінологічного апарату [18, с. 40].

Однак часто формування поняттєвого апарату галузі і вдосконалення фінансово-правової термінології спричиняють втрату точності й визначеності вже ustalених термінів. Відсутність визначень певних фінансово-правових понять, неточність деяких тлумачень, а також різні варіанти визначень одного і того самого поняття є передумовою для формування таких системних явищ і відношень між термінами, як полісемія, синонімія, омонімія тощо, які ускладнюють процес формування і тлумачення термінологічного оформлення нормативних документів і виявляють слабкі місця юридичної практики в галузі фінансового права [41, с. 17–18].

Невиправдана ускладненість актів законодавства проявляється у штучному нагромадженні суспільних відносин правовими засобами, які закріплюються у текстах нормативно-правових актів. Для нормативних актів податкового законодавства України ця ускладненість полягає у багатократному збільшенні обсягу статей законів, включенні до структури статей нумерованих частин, які позначаються в законах то як частини, то як пункти. Своєю чергою, ці частини поділяються на нумеровані пункти, підпункти з дужками або без дужок. Підпункти часто поділяються на абзаци [52, с. 28–29].

Окрім цього виникають труднощі щодо застосування термінів податкового законодавства України для врегулювання правовідносин, які виникають у сфері оподаткування. Тому, починаючи дискусію, перше, що потрібно зробити, –

домовитися про терміни. Інакше розмови не буде – вживати однакові слова з різним значенням усе одно, що спілкуватися різними мовами. Коли йдеться про терміни ПК України, то це може призвести не лише до непорозумінь з партнерами та спорів з контролюючими органами, а також до негативних результатів їх судового розгляду [53].

Юридичні терміни у нормативно-правових актах потрібно використовувати з дотриманням певних правил їх використання, які полягають у єдності термінології; тотожності вживання термінів у різних правових актах; використанні загально визнаних термінів; стабільності термінології; стійкості загальноприйнятих позначень [54, с. 247–255], які доцільно брати до уваги, застосовуючи термінологію податкового законодавства України. Отже, використовуючи терміни в актах податкового законодавства України, варто пам'ятати про те, що: 1) термін повинен бути стислим. Розкрити зміст поняття можна через найважливіші його ознаки. Термін, який найповніше відображає нормативне поняття, вважається прийнятним, а той термін, що спотворює його істинний зміст – невдалим [54, с. 248]; 2) терміни повинні бути загальновідомі у практиці. Наприклад, такі поняття, як «права і обов'язки», «повноваження», «відповідальність» тощо, в ПК України вживаються в їх звичайному значенні і тому не потребують додаткового тлумачення [53]; 3) спеціальна термінологія застосовується лише за потреби, зокрема, якщо таке легальне визначення не збігається або має більш спеціальне значення порівняно з повсякденним (відображеним у тлумачних словниках) або тим, в якому використовується термін в інших законодавчих актах, або якщо в інших законодавчих актах термін вживається в декількох значеннях. Якщо визначення терміна наведено в нормативно-правовому акті, то таке його розуміння стає обов'язковим для всіх, на кого поширюється дія цього акта. До загальноживаного його значення вже звернутися не можна. Якщо ж значення терміна не наведено в нормативному акті, він використовується в його звичайному розумінні [53]; 4) поняття, наведені в тексті того чи іншого нормативно-правового акта, використовуються у разі застосування саме цього нормативно-правового акта. До прикладу, у п. 5.2 ст. 5

ПК України зазначено, що «у разі, якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням ПК України, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення ПК України». За загальним правилом, на відносини, які регулюються іншими законодавчими актами, терміни ПК України не поширюються. Це правило закріплено у п. 5.1 ст. 5 ПК України. Зокрема, інші терміни, які використовуються у ПК України і не визначаються ним, застосовуються у значенні, яке встановлене іншими законами (п. 5.3 ст. 5 ПК України) [26]; 5) якщо для визначення терміна нормативно-правовий акт прямо відсилає до інших законодавчих актів, то, в такому випадку, наведені в цих актах визначення стають обов'язковими для використання [53]; 6) єдність термінології в податковому законодавстві визначається тим, що термінологія підзаконних нормативно-правових актів, які регулюють відносини у сфері оподаткування, не повинна суперечити тому значенню термінів, в якому вони вживаються в ПК України [53; 54, с. 250]; 7) у статті 14 ПК України визначено терміни, які використовуються в цьому Кодексі. Ті поняття, які наведено в даній статті, у всьому тексті ПК України (якщо не зроблено спеціального застереження про інше) і в інших законодавчих актах, якими регулюються питання оподаткування, застосовуються саме в тому значенні, яке визначено статтею 14 ПК України [26].

Однак, якщо говорити про такі базові поняття податкового права як податок та збір, то ми не знайдемо їх термінологічного закріплення у згаданій ст. 14 ПК України. Їх значення виокремлено у ст. 6 ПК України.

У податковому праві поняття податку і збору вживаються як схожі категорії, що перебувають у певному співвідношенні та є обов'язковими платежами податкового характеру. Всю сукупність податків і зборів, які становлять податкову систему, охоплює поняття обов'язкового платежу [55, с. 126].

Зміст цих понять подано в енциклопедичній та словниковій літературі, а саме: а) податок (англ. tax, duty) – це обов'язковий, індивідуально безоплатний платіж до бюджету, що сплачується фізичними та юридичними особами в

порядку та строки, визначені в податковому законі [56, с. 334]; обов'язковий платіж, що відповідно до ст. 92 Конституції України встановлюється виключно законом, який сплачують юридичні та фізичні особи у порядку, розмірах та у строки, передбачені податковим законодавством [36, с. 662]; б) збір (англ. *fiscal duty*) – це обов'язковий платіж, що його сплачують фізичні та юридичні особи за вчинення державними органами, органами місцевого самоврядування дій, які мають юридичне значення, або за надання платникові «спеціальних прав, видачу дозволів, ліцензій, а також для забезпечення функціонування системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування, підтримки соціальної сфери розвитку держави» тощо [56, с. 165]; цільовий податок, що його справляють для покриття конкретних потреб [57, с. 259].

До прийняття ПК України поняття податку, збору, обов'язкового платежу не розмежовувалися та визначалися ст. 2 Закону України «Про систему оподаткування» як «обов'язковий внесок до бюджету відповідного рівня державного цільового фонду, здійснюваний платниками у порядку і на умовах, що визначалися законами України про оподаткування» [58].

Вважаємо, що для врегулювання податкових правовідносин потрібно використовувати терміни, закріплені в нормах податкового законодавства України. Доцільно звертати увагу на елементи узгодженості та єдності термінів, які використовуються у ПК України, порівнюючи їх з іншими нормами податкового законодавства. Зокрема дані терміни повинні бути зрозумілими, стислими, що забезпечує зручність їх використання. Однак тоді варто пам'ятати про те, що довільне скорочення терміна може порушити його точність [59, с. 164–165].

Активний розвиток кодифікаційного процесу в нашій державі зумовлює необхідність дослідження юридико-лінгвістичних особливостей іншомовних термінозапозичень. Водночас актуальним є пошук шляхів щодо удосконалення їх засвоєння українською правничою мовою, а також напрацювання практичних рекомендацій. Розвиток правничої термінології, як і загалом розвиток мови є процесом надзвичайно складним, багатоаспектним і неоднорівним, на який

впливають надзвичайно багато чинників як у позитивному, так і в негативному аспекті. Поява терміна супроводжується складним, тривалим у часі діалектичним процесом ... [60, с. 281, 153, 67].

До того ж, слушно зауважено, що у податовому праві мають місце запозичення положень і спеціальних термінів із інших галузей права та звуження або розширення їх логічного обсягу при цьому [61, с. 139–147]. Як приклад, розглянемо використовуваний у національному законодавстві термін «роялті», який бере свій початок з англійської «royalty» – члени королівської сім'ї; королівські привілеї; орендна плата за розробку надр; авторські (відрахування), гонорар [62, с. 408]. Сьогодні, через відсутність єдиного визначення, його тлумачення є неоднозначним у національному законодавстві.

У «Фінансовій енциклопедії» поняття «роялті» (англ. royalty – авторський гонорар, від royal – королівський) визначається в декількох значеннях. Однак усі вони зводяться до того, що роялті є як винагородою, платежем, який одержаний як винагорода, так і платою за право розробки ... [56, с. 372]. Також у фінансовій сфері термін «роялті» роз'яснюється як «платежі будь-якого виду, одержані як винагорода за користування або надання права на користування» [63, с. 548].

В «Енциклопедії інтелектуальної власності» роялті визначається як періодичний платіж, який безпосередньо залежить від фактичного обсягу виробленої і реалізованої ліцензіатом продукції, який виплачується постійно, розподіляється на весь період ліцензійного платежу [64, с. 546].

У «Великому енциклопедичному юридичному словнику» «роялті» є регулярними платежами будь-якого виду, одержаними у вигляді винагород (компенсацій) за використання або надання дозволу на використання прав інтелектуальної власності, а також інших аналогічних майнових прав, які визначаються об'єктом права власності суб'єкта господарської діяльності, включаючи використання авторських прав. Також роялті є платою за право розробки і видобування природних ресурсів, зокрема відповідно до концесійного договору, яка перераховується користувачем (концесіонером) власнику землі або надр [36, с. 818].

У національному законодавстві термін «роялті» закріплюється у різних нормативно-правових актах. До прикладу, у ч. 5 ст. 15 Закону України від 23 грудня 1993 р. № 3792-ХІІ «Про авторське право і суміжні права» законодавець визначає роялті як «винагорода, яка може здійснюватися у формі одноразового (паушального) платежу, або відрахувань за кожний проданий примірник чи кожне використання твору» [65]. Дещо іншого значення набуває визначення роялті у п. 4 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [66] та Національному стандарті № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» [67].

В Україні до прийняття ПК України дефініція «роялті» закріплювалась п. 1.30 ст. 1 Закону України від 28 грудня 1994 р. «Про оподаткування прибутку підприємств» [68]. У податковому законодавстві роялті є «... будь-яким платежем, отриманим як винагорода за використання або за надання права на використання об'єкта права інтелектуальної власності...» [26].

Проаналізувавши використання терміна «роялті» у ПК України, визначено, що роялті можна використовувати як: а) пасивний (інвестиційний) дохід (п.п. «а» п.п. 14.1.54 п. 14.1 ст. 14); б) нематеріальний актив (п.п. «в» п.п. 39.2.1.4 п. 39.2 ст. 39); в) дохід, що отриманий нерезидентом із джерелом його походження з України (п.п. «в» п.п. 141.4.1 п. 141.4 ст. 141); г) дохід від діяльності інституту спільного інвестування (п.п. 141.6.1 п. 141.6 ст. 141); д) об'єкт права інтелектуальної промислової власності ... (п.п. 164.2.3 п. 164.2 ст. 164) тощо [26].

Термін «роялті» вживається відповідно до п.п. 14.1.225 п. 14.1 ст. 14 ПК України в «Узагальнюючій податковій консультації щодо деяких питань з оподаткування податком на прибуток при виплаті роялті», затвердженій наказом ДПС України від 15 лютого 2012 р. № 122 [69].

Постановою Кабінету Міністрів України від 21 травня 2012 р. № 446 затверджено «Порядок включення суми роялті та інших ліцензійних платежів до ціни, що фактично сплачена або підлягає сплаті за оцінювані товари, під час визначення їх митної вартості» [70], в якому термін «роялті» вживається в значенні, закріпленому в Національному стандарті № 4 «Оцінка майнових прав

інтелектуальної власності» [67]. Виплата винагороди (роялті) за комерційне використання опублікованих з комерційною метою фонограм, відеограм, їх примірників та зафіксованих у них виконань, проводиться у розмірі, порядку та за умов, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 18 січня 2003 р. № 71 [71]. Водночас мінімальні ставки винагороди (роялті) за використання об'єктів авторського права і суміжних прав затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 18 січня 2003 р. № 72 [72].

Із проаналізованого можемо зробити висновок, що термін «роялті» несе достатньо широке смислове навантаження і закріплюється у розрізних законодавчих актах. Однак для врегулювання податкових правовідносин, які виникають щодо роялті, потрібно використовувати його значення, яке закріплене у ПК України [26].

Сьогодні сфера правового регулювання роялті вийшла далеко за межі вітчизняного законодавства, адже, досліджуючи основи та тонкощі законодавчої техніки та особливості правозастосування, потрібно використовувати першоджерела, з яких була запозичена концепція роялті, що використана в ПК України [73]. До таких джерел можна віднести міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування, що використовуються на основі Віденської конвенції про право міжнародних договорів від 23 травня 1969 р., ратифікованої в Україні 14 квітня 1986 р. [74]. Більшість цих договорів, що діють для України, ґрунтуються на Модельній конвенції Організації економічної співпраці і розвитку (далі – ОЕСР) та Типовій конвенції ООН, рекомендованій для проведення переговорів та укладення договорів щодо оподаткування між розвинутими країнами та тими країнами, які розвиваються [73].

Зокрема у п. 3 ст. 12 Типової конвенції ООН про уникнення подвійного оподаткування у відносинах між розвиненими країнами і країнами, які розвиваються, термін «роялті» означає «платежі будь-якого виду, одержані як винагорода за використання або за надання права на використання авторських прав на будь-який твір літератури, мистецтва та наукову роботу ...» [75, с. 20–21].

Сьогодні визначення «роялті», закріплене у ПК України, як і раніше,

обговорюють учені та практичні працівники податкової сфери. Зокрема Н. Агафонова [76, с. 87], В. Рядінська [77, с. 250] та Д. Бойко [78, с. 55–56], вважають, що визначення роялті у ПК України не повинно містити переліку об'єктів інтелектуальної власності, за користування якими або за права на користування якими сплачується винагорода, оскільки це є норми цивільного законодавства, і такий перелік визначено статтею 420 Цивільного кодексу України (далі – ЦК України) [79].

Враховуючи вищезазначене, вони пропонують удосконалити визначення роялті, виклавши його в наступних редакціях. Н. Агафонова пропонує визначити роялті як платіж, одержаний як винагорода тільки за використання або надання права на використання прав інтелектуальної власності [76, с. 87].

В. Рядінська вважає, що всі об'єкти, визначені у п.п. 14.1.225 п. 14.1 ст. 14 ПК України, за користування якими або за права на користування якими сплачується винагорода, доцільно об'єднати єдиним терміном – об'єкти інтелектуальної власності – ОІВ. Це, на її думку, сприятиме визначенню об'єкта податку на доходи фізичних осіб від роялті як доходу від будь-яких платежів, отриманих як винагороду за користування або за надання права на користування на ОІВ [77, с. 253].

Д. Бойко пропонує визначати роялті в податковому праві як платіж будь-якого виду за одержання права на використання об'єкта інтелектуальної власності на підставі ліцензійного договору. Водночас не є роялті платежі за ліцензійним договором, в якому передбачено можливість передавати одержані права на використання об'єкта інтелектуальної власності в субліцензію [78, с. 55–56].

Заслуговує уваги також думка А. Лиманського про те, що визначення роялті, подане в ПК України, розширено за рахунок паушальних платежів; деякі платежі за використання об'єктів прав інтелектуальної власності вилучені зі складу роялті, хоча з огляду на цивільне законодавство вони такими є; підхід до роялті як плати за надану послугу безпосередньо впливає на оподаткування цих операцій податком на додану вартість (далі – ПДВ) [80, с. 18].

Слушний підхід щодо вдосконалення роялті у податковому законодавстві

пропонує В. Коноваленко. На його думку, поняття «роялті» можна викласти в такій редакції: «роялті – платежі за використання або за передачу права на використання об'єктів права інтелектуальної власності» [81]. Водночас він зауважує, що із законодавчих дефініцій на практиці складно визначити, на які об'єкти права інтелектуальної власності поширюється роялті, адже у цьому визначенні «зіткнулись» правочинності права власності на річ та виключні права на результати творчої діяльності [82, с. 36].

Погоджуємося із думкою про те, що для актів податкового законодавства характерною є невиправдана ускладненість тексту [52, с. 29].

І. Бондаренко вважає, що основною відмінною ознакою роялті від інших платежів за передачу прав на об'єкти інтелектуальної власності є їх періодичний характер. Вона зауважує, що економічне і цивільно-правове визначення роялті відрізняється від того розуміння, яке надається йому нормами податкового права [83, с. 13; 84, с. 78].

Високою є ціна помилки у питаннях зарахування чи не зарахування відповідних сум до роялті. В разі визнання податковими органами того, що платіж роялті між юридичними особами насправді не є роялті, то отримувачу такого платежу (якщо він є платником ПДВ) нарахують ПДВ та штрафні санкції. І навпаки, якщо визнається, що платіж, з якого сплатили ПДВ, все-таки є роялті, то податковий орган вважатиме, що платник роялті необґрунтовано відніс до податкового кредиту ПДВ з такого платежу, а це також спричиняє нарахування ПДВ та штрафних санкцій. Водночас у разі визнання виплати за ліцензійним договором на користь фізичної особи не роялті – на такий платіж буде нараховано єдиний соціальний внесок [85, с. 34; 86, с. 33].

До прикладу, 11 жовтня 2013 р., провівши планову документальну перевірку одного з сімферопольських підприємств, фахівцями ГУ Міндоходів АРК встановлено, що під час визначення об'єкта оподаткування з податку на прибуток суб'єктом господарювання завищено витрати на суму майже 5 млн грн через неправомірне включення до їхнього складу вартості роялті, нарахованої на користь нерезидента з торгових знаків, право власності на які виникло вперше у

резидентів України. Окрім цього, встановлено взаємостосунки підприємства з контрагентами, що мають ознаки «сумнівності». За результатами перевірки кримським підприємством сплачено до бюджету 1,5 млн грн, донрахованих за порушення податкового законодавства [87].

Судова практика також свідчить про помилкове та суперечливе розуміння роялті податковими органами України [88; 89].

Слушним є зауваження І. Жаровської про те, що «роль правових понять у забезпеченні доступності тексту нормативно-правових актів є чи не основним фактором, оскільки неправильно сформульоване поняття у нормативно-правовому акті може призвести до його незрозумілості чи суперечності такому ж поняттю, що міститься в іншому нормативно-правовому акті» [29, с. 124].

Вважаємо, що у податковому законодавстві України термін «роялті» потрібно доопрацювати з метою уникнення його неправомірного застосування [90, с. 132–141]. Водночас на прикладі його використання проаналізовано, що сьогодні у чинному податковому законодавстві існує потреба в доопрацюванні термінів.

1.3 Методологічний аспект понятійно-категоріального апарату податкового права України

Для кожної науки надзвичайно важливе значення має розробка методологічних основ, адже не лише знання, а й шляхи їх набуття повинні бути істинними, раціональними, обґрунтованими. Така розробка, як зазначає О. Крупчан, є достатньо складною та охоплює величезне коло проблем, а також вимагає як значної наукової понятійно-термінологічної культури, ерудиції, так і здатності до широких узагальнень та дисципліни мислення [91, с. 22].

Сьогодні хоча й проводяться окремі дослідження сучасними науковцями проблемних питань методології як на рівні теорії права загалом, так і окремих його галузей [92, с. 51–56; 93, с. 118–123; 94, с. 155–163; 95, с. 95–100], однак необхідно активніше їх здійснювати на основі застосування наявних

методологічних підходів та вироблення нових оригінальних за змістом і результатами прийомів і засобів у поясненні сутності і призначення понятійно-категоріального апарату податкового права України.

Термін «методологія» в українській мові тлумачать як вчення про науковий метод пізнання й перетворення світу; сукупність методів дослідження, що їх застосовують у будь-якій науці [96, с. 450]. Вважаємо, що варті уваги також визначення методології у різних сферах людського буття, а саме: – у філософії – це (від грецьк. μέθοδος – шлях, дослідження чи пізнання; λόγος – вчення) сукупність методів, підходів, прийомів, процедур та способів, які застосовуються як в процесі наукового пізнання, так і в практичній діяльності для досягнення наперед визначеної мети [97, с. 374]; – у соціології – це сукупність методів вироблення абстрактного образу проблемної ситуації і способів її вирішення. Методологія соціологічного дослідження є системою принципів соціологічного пізнання; організацією, розвитком і оцінюванням теоретичного й емпіричного соціологічного знання; сукупністю дослідницьких процедур, техніки і методів, враховуючи прийоми збирання та опрацювання даних [16, с. 228]; – у психології – це система принципів та способів організації й побудови як теоретичної, так і практичної діяльності [98, с. 48].

Отже, конкретизація поняття «методологія» містить у собі шляхи пізнання, сукупність діалектично обумовлених та взаємозалежних прийомів, способів і методів, які використовуються для пояснення і вирішення проблем, що виникають у сферах людської життєдіяльності.

В одному з основних розділів методології виокремлено методологію науки – складну і структуровану самостійну теоретичну дисципліну. Методологія науки досліджує сукупність пізнавальних засобів, які застосовуються в науці, а також об'єктивні характеристики та властивості науки і наукової праці, які мають велике значення для отримання об'єктивно істинних наукових знань та нагромаджені емпіричні уявлення про них [97, с. 374–375].

На думку Р. Лукіча, у праві, окрім методології як науки про метод чи методи, виокремлюють ще методологію права – сукупність методів, які

застосовуються в науці чи іншій сфері пізнання, наприклад, у праві в теоретико-пізнавальних чи практичних цілях. Однак методи пізнання відрізняються від методів практичних [99, с. 24–25].

Д. Керімов зазначив, що методологія права, нарівні з іншими галузевими методологіями, і загальнонаукова методологія, є метанауковими знаннями. На його думку, «вони не існують ізольовано одна від одної, а взаємодіють, взаємопроникають і – що особливо важливо – інтегровані в онтологічні теорії відповідних наук, виконують в кожній з них гносеологічні функції. Зміст і покликання методології – науковий пошук оптимальних, найраціональніших шляхів, методів і засобів пізнання об'єктів. Однак сам по собі пошук при всій його важливості не набуває самостійної цінності, оскільки таким є результат пошуку, виражений в досягненні істини. Саме тому методологія набуває першочергового значення; в її розвитку, збагаченні та вдосконаленні зацікавлені всі науки» [100, с. 96]. Такий підхід є актуальним і для методології науки податкового права.

С. Гусарев та О. Тихомиров вважають, що методологія юридичної науки є системою принципів та способів організації, побудови та здійснення теоретико-пізнавальної юридичної діяльності у сфері державно-правової дійсності, а також вчення про цю систему. Вони звертають увагу на те, що у методології юридичної науки належне місце займають її теорії та понятійно-категоріальний апарат. На їх думку, в процесі дослідження державно-правових явищ правова теорія трансформується у науковий метод, який застосовують відповідно до особливостей теорії, її функцій, призначення, а також понятійного апарату. Теорія як науковий метод пізнання дає змогу пояснити державно-правові явища, виявити і дослідити їхні нові властивості, спрогнозувати розвиток явищ. Одним із головних «інструментів» науково-правового дослідження є поняття й категорії юриспруденції, які зафіксовано у відповідних термінах [101, с. 64].

На думку А. Васильєва, в логічному апараті кожної науки головними з теоретичного боку є основні фундаментальні поняття – категорії. Категоріальний склад науки виконує пізнавальну, логічну і світоглядну функції, є засобом

організації наявних правових знань. Це вказує на його значення і місце в методології правових досліджень [102, с. 35].

С. Вишневецька, проаналізувши наявні підходи до визначення поняття методології, дійшла висновку, що для одного з них характерним є звуження сфери вияву методології, ототожнення її тільки з методами; інший підхід до розуміння методології полягає в тому, що зміст її формують світоглядні, зокрема ідеологічні, а можливо і політичні орієнтири для дослідника, які за певних умов переростають у категоричні вимоги. На її думку, поєднання названих підходів дає найширше розуміння методології, і саме таке розуміння методології здатне забезпечити повноцінне вивчення явищ і процесів, які становлять предмет науки трудового права. Вона зазначає, що методологія науки трудового права – це система взаємопов'язаних методів, прийомів, способів і принципів пізнання (дослідження) трудових явищ, які визначають закономірності функціонування системи суспільних відносин, що формують предмет трудового права і ґрунтуються на вихідній світоглядній ідеї, а також вчення про трудову дійсність [103, с. 9, 19].

Своєю чергою, М. Глух, Л. Савченко, А. Цимбалюк та В. Шкарупа зауважують, що методологія науки фінансового права – це принципи, а також методи дослідження, що можуть використовуватися в науці як для пізнання її предмета, так і для отримання наукового результату. Під принципами науки фінансового права вони розуміють основні її засади, а методи дослідження науки фінансового права визначають як певні прийоми, які забезпечують дослідження предмета фінансового права [104, с. 79].

Взявши до уваги динаміку розвитку права й науки взагалі, а також інтенсивні зміни, які відбуваються у податковому законодавстві України, а відповідно і в науці податкового права, вважаємо, що методологія науки податкового права потребує постійного розвитку та вдосконалення. Цьому сприятиме виокремлення її поняття. Оскільки методологія науки податкового права не є відокремленою відносно загальнонаукової методології, то для неї, як для різновиду останньої, характерними є всі її загальні закономірності.

На основі визначення поняття «методології» у енциклопедично-словниковій літературі, а також вищевикладених щодо цього поглядів учених, вважаємо, що методологію науки податкового права можна розглядати як сукупність взаємопов'язаних методів, способів, прийомів, що застосовуються в процесі наукового пізнання явищ, які визначають закономірності функціонування податкових відносин, пов'язаних із встановленням, зміною, скасуванням та сплатою податків, зборів, обов'язкових платежів, врегульованих нормами податкового законодавства України, а також вчення про податково-правову дійсність, складовою частиною якої є понятійно-категоріальний апарат науки податкового права [105, с. 132–136].

Положення теорії держави і права, зокрема науково-обґрунтований понятійно-категоріальний апарат, є найістотнішими для дослідження будь-яких правових явищ та прогнозування основних тенденцій їхнього розвитку; у ній продукують поняття, категорії, класифікації, ідеї, концепції, які використовуються в інших юридичних науках. Отже, під час вивчення галузевими юридичними науками відповідної сфери юридичної дійсності (певної частини цілого) загальні теоретичні висновки є «відправними точками», стрижневими положеннями для подальших досліджень [106, с. 136].

З огляду на це, потрібно зазначити, що, як в теорії права загалом, так і в податковому праві, функціями, які виконує методологія, є: – визначення способів здобуття наукових знань, які відображають динамічні явища та процеси; – скерування, передбачення особливого шляху, на якому досягається певна науково-дослідницька мета; – забезпечення всебічності отримання інформації щодо явища чи процесу, що вивчається; – сприяння введенню нової інформації до фонду теорії науки; – забезпечення уточнення, збагачення, систематизації термінів і понять у науці; – створення системи наукової інформації, що ґрунтується на об'єктивних фактах і логіко-аналітичному інструментарію наукового пізнання [107, с. 61].

Звернувши увагу на результати наукових напрацювань про різновиди методології [108, с. 123; 109, с. 245; 110, с. 21], можна зробити висновок, що для

того, щоб розробити методологічні підходи для дослідження податкового права, зокрема його понятійно-категоріального апарату, потрібно використовувати її різновиди: а) спеціальну (часткову) методологію, яка є сукупністю методів у кожній конкретній науці, зокрема в науці податкового права, та ґрунтується на загальній методології; б) загальну методологію, яка є сукупністю більш загальних методів, що є основою для методології спеціальних наук. Як зазначає О. Сидорович, «загальнонаукова методологія використовується в усіх або в переважній більшості наук, в тому числі і у податковій теорії, оскільки будь-яке наукове відкриття має не лише предметний, а й методологічний зміст, спричиняє критичний перегляд понятійного апарату, чинників, передумов і підходів до інтерпретації дефініцій, що вивчаються» [111, с. 16]; в) філософську методологію, яка є системою найзагальніших діалектичних методів, що конкретизуються як через загальну, так і спеціальну методологію.

У сучасній методології кожен із цих видів складається із відповідних груп методів. Метод (від гр. *methodos* – спосіб пізнання, шлях до істини) – це: 1) спосіб пізнання, дослідження або практичного виконання чого-небудь; 2) спосіб, прийняття дії [96, с. 450]; 3) систематизований спосіб досягнення теоретичного або практичного результату, розв’язання проблеми або отримання нової інформації на основі певних регулятивних принципів пізнання і діяльності, усвідомлення специфіки предметної сфери, що вивчається, і законів функціонування її суб’єктів [16, с. 224].

До того ж, до кожного методу входять три основні складові: 1) описова (окреслюються інструменти, обладнання, допоміжні засоби чи то умови, яких вимагає певний метод, а також, які речі чи матеріали повинні задіюватися у процесі його застосування); 2) операціональна або процедурна, що спрямовує на те, як саме та в якій послідовності доцільно здійснювати певні дії; 3) концептуальна складова, яка є інтелектуальним ядром методу і яка передбачає обґрунтування самої можливості певним чином будувати метод [112, с. 396]. Це стосується і методів, які використовуються для дослідження понятійно-категоріального апарату податкового права України.

Водночас потрібно зауважити, що сукупність методів, прийомів виконання якої-небудь роботи називають методикою (від гр. *methodikē*) [96, с. 450]. Також методику визначають як систему конкретних правил, процедур та операцій, що використовуються в дослідженні і дають змогу аналізувати специфічний предмет дослідження [16, с. 227].

О. Балинська схиляється до думки, що метод є шляхом, способом досягнення поставленої мети і завдань дослідження, який відповідає на запитання: як пізнавати. Це – систематизована сукупність кроків, дій, які необхідно виконати, щоби вирішити певне завдання або досягти певної мети. Окрім цього, вона зазначає, що системою правил використання методів, прийомів та операцій у дослідженні є методика як особлива частина методології, а для того, щоб комплексно зрозуміти тріаду «методологія – методика – метод», подає як схему «загальне – особливе – одиничне» або «що вивчати – як – чим» [107, с. 62]. Водночас А. Кучук вважає, що «виокремлення методики як складової частини методології (а саме методологічного інструментарію) є недоцільним, оскільки передбачає не сам засіб пізнання, а сукупність правил його використання» [113, с. 266].

О. Скакун зауважує, що «терміни «методологія» і «метод» у теорії права і держави, як і в будь-якій науці, співвідносяться як загальне і часткове, де метод є системою розумових і практичних операцій (процедур), що спрямовані на вирішення конкретних пізнавальних завдань з урахуванням визначеної пізнавальної мети» [114, с. 13–14].

Отже, при дослідженні понятійно-категоріального апарату податкового права, методологія та метод співвідносяться як загальне (ціле) та одиничне (часткове). Завдяки цьому в основі методів, які використовуються для дослідження понятійно-категоріального апарату податкового права України, закладено принципи теоретичної та практичної діяльності суб'єктів податкових правовідносин, що ґрунтуються на загальних принципах наукового пізнання: а) раціональному – для виявлення найефективніших методів на різних етапах дослідження; б) верифікації – для встановлення істинності конкретно-наукових

тверджень під час дослідження; в) фальсифікації – для обґрунтування поняття на основі спростування окремих наукових підходів; г) об'єктивності – для забезпечення істинності знань про предмет дослідження [106, с. 140].

Оскільки вибір методів наукових досліджень, як слушно зауважує О. Лоцихін, зумовлений низкою чинників, і, насамперед, тематикою – об'єктом і предметом дослідження, умовами здійснення наукових досліджень [115, с. 18], вважаємо, що для визначення методів, за допомогою яких досліджується понятійно-категоріальний апарат податкового права, потрібно розглянути наявні в теорії права погляди. Вважається, що структура методів складається із чотирьох рівнів: 1) загальні методи, які є вищим (філософським) рівнем, до якого належать діалектична та формальна логіка, що використовуються як у науковому пізнанні, так і в практичній діяльності; 2) загальнонаукові методи – наукові методи, які застосовуються усіма науками та поділяються на теоретичні та емпіричні; 3) конкретно-наукові методи, які використовуються окремими групами наук; 4) спеціальні методи, які застосовуються окремою наукою [101, с. 80; 107, с. 62–63]. Схожої позиції дотримується і П. Рабінович. На його думку, до методології належать: а) філософсько-світоглядні підходи (матеріалістичні чи ідеалістичні, діалектичні чи метафізичні, визнання чи заперечення, об'єктивних соціальних, зокрема й державно-правових закономірностей, а також можливості їх пізнання, здобуття істинних знань щодо них); б) загальнонаукові методи – такі, що застосовуються в усіх або ж у більшості наук (наприклад, функціональний, структурний методи, сходження від абстрактного до конкретного, формально-логічні процедури, такі як аналіз, синтез тощо); в) групові методи – такі, що використовуються у певній групі наук, наприклад, тільки у суспільствознавстві (наприклад, метод конкретно-соціологічного дослідження); г) спеціальні методи – такі, що застосовуються лише для дослідження предмета однієї науки (наприклад, в юриспруденції – способи з'ясування (тлумачення) юридичних норм, своєрідні прийоми, узагальнення юридичної практики [116, с. 358].

Поряд з цим, також існує думка, що основними методами, які використовуються в теорії права є загальнонаукові (застосовуються до всіх наук)

та спеціально-наукові (застосовуються до конкретної науки) [114, с. 13–14].

Доцільно вважати, що методами вивчення галузей права повинні бути не тільки філософські і загально-правові прийоми, а й спеціальні способи дослідження, характерні тільки для окремих галузей права [108, с. 124]. Тому слушно поділити методи на філософський, загальнонауковий та спеціально-науковий рівні [110, с. 21]. Погоджуючись з цим, вважаємо, що методи, за допомогою яких досліджується понятійно-категоріальний апарат податкового права, потрібно поділити на три групи: 1) світоглядно-наукові (філософські) методи; 2) загальнонаукові методи (загальні); 3) спеціально-наукові (спеціальні) методи.

Загальнотеоретичне визначення світоглядно-наукових (філософських) методів полягає в тому, що вони є засобами, до яких належать закони та категорії матеріалістичної діалектики, що становлять методологічну основу пізнання загальних закономірностей виникнення, розвитку та сучасного функціонування державно-правових явищ [110, с. 21].

Загальнонаукові методи (загальні) є системою методів, властивих юридичній науці [110, с. 22]. Наукове дослідження, зокрема й понятійно-категоріального апарату податкового права, може відбуватися на двох рівнях наукового пізнання: а) емпіричному, який припускає вироблення дослідної програми, організацію спостережень (збирання наукової інформації, його сутність полягає у безпосередній реєстрації фактів, процесів, явищ, які відбуваються в соціальній дійсності [117, с. 80–81]), експерименту (збір наукової інформації, за якого дослідник самостійно ініціює явища, які його цікавлять, а не очікує їх появи [117, с. 79]), описування (протоколювання) спостережень і експериментальних даних, їхню класифікацію, первинне узагальнення. Тобто для емпіричного рівня пізнання характерна фактофіксувальна діяльність; б) теоретичному – сутнісне пізнання, здійснюване на рівні абстракцій високих порядків. Тут знаряддям є поняття, категорії, закони, гіпотези [118, с. 136].

Варто зазначити, що з огляду на наукове дослідження, яке здійснюють на цих рівнях, умовно виділяють такі три групи загальнонаукових методів пізнання:

1) методи емпіричного дослідження; 2) методи, які використовуються на теоретичному рівні; 3) методи, які застосовуються як на емпіричному, так і на теоретичному рівнях [119, с. 29].

На емпіричному рівні дослідження понятійно-категоріального апарату податкового права може здійснюватися за допомогою методів описання та порівняння. Описання або описовий метод є системою процедур збору, первинного аналізу і викладу даних та їхніх характеристик [109, с. 269]. Цей метод у дослідженні понятійно-категоріального апарату податкового права України використовують для фіксації офіційних статистичних даних, які проаналізовано у дослідженні. Наприклад, кількість осіб, притягнутих до адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства України, кількість кримінальних правопорушень, зареєстрованих органами, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства тощо.

Порівняння – загальнонауковий метод, універсальний логічний прийом, дія, за допомогою якої встановлюють подібність і відмінність явищ природи, суспільства і мислення [120, с. 148]. У понятійно-категоріальному апараті податкового права України дослідження податково-правової норми здійснюється визначенням поняття норми права в окремих галузях права, які тісно взаємодіють із податковим правом. Завдяки цьому маємо можливість проаналізувати особливості цих норм та порівняти їх з податково-правовими нормами.

Після того, як факти вже здобуто та певною мірою впорядковано, відповідно виникає необхідність щодо їх подальшого інтелектуального опрацювання. Це здійснюють на проміжному рівні наукового пізнання, який умовно називають рівнем інтелектуального опрацювання фактів. Тут першочерговими є загальнологічні інтелектуальні процедури, однак в науці їх також здійснюють чітко, ретельно, контрольовано, із використанням спеціальних опрацьованих засобів, які застосовують на емпіричному та теоретичному рівнях [118, с. 149].

Утворення понять пов'язане з певними діями мислення, спрямованого на предмети. Потрібно виділити деякі ознаки, відокремити істотні і необхідні від

неістотних і випадкових, узагальнити зазначені ознаки і на їхній основі сформулювати поняття. Зазвичай виділяють такі методи утворення понять, як: аналіз, синтез, порівняння, абстрагування, узагальнення [27, с. 138].

Отже, методами, які використовуються для дослідження понятійно-категоріального апарату податкового права, є аналіз і синтез, індукція та дедукція, абстрагування, конкретизація, узагальнення, аналогія, ідеалізація, формалізація.

Аналіз – процедура (спосіб діяльності) абстрактного мислення (а також метод наукового пізнання), що полягає в розчленуванні цілого (складного поняття) на частини з метою його спрощення для подальшого пояснення та глибшого розкриття його структури, змісту [121, с. 11]. За допомогою методу аналізу виявляються поняття і категорії, які є фундаментальними для податкового права. До них належать «податкове право», «податкові правовідносини», «юридичні факти», «податково-правові норми», «відповідальність за порушення податкового законодавства». Завдяки цьому також з'ясовуються значення термінів, якими їх окреслено. Водночас за допомогою аналізу визначається періодизація розвитку понятійно-категоріального апарату податкового права України, а також теорій податків, які впливають на розвиток понятійно-категоріального апарату податкового права, здійснюється поділ джерел та принципів податкового права, виокремлюється перелік об'єктів та суб'єктів податкових правовідносин, класифікуються податкові правовідносини, податково-правові норми, що регулюють податкові правовідносини та юридичні факти, які наявні у податковому законодавстві.

Протилежний до аналізу синтез. Аналіз і синтез у процесі пізнання виступають як його співвідносні та доповнювальні моменти, які водночас і засвідчують правильність, виправданість одне одного [121, с. 11–12].

Синтез – це: 1) процедура (спосіб) абстрактного мислення (а також метод наукового пізнання), яка полягає у відтворенні цілого з'єднанням частин або елементів, які перед цим були відокремлені; 2) реальна технологічна процедура з'єднання якихось речовин або елементів. Співвідноситься з аналізом [121, с. 149]; 3) метод наукового дослідження будь-якого предмета, явища, який

полягає в пізнанні його як єдиного цілого у єдності та взаємозв'язку його частин. В аналізі політики синтез – це об'єднання однорідних явищ у певні соціальні або політичні типи, формулювання висновків як результату аналізу політичних даних з того чи іншого питання [120, с. 175]. За допомогою синтезу визначається, що поняття та категорії податкового права, які виражені у термінах (дефініціях), становлять його понятійно-категоріальний апарат. Завдяки цьому фундаментальними поняттями є «податок», «збір», «платіж». Варто зауважити, що, використовуючи метод синтезу, підгалузь податкового права, правове регулювання якої здійснюється за допомогою податкового законодавства України, податкове право як науку та навчальну дисципліну можна об'єднати в поняття «податкове право». Також варте уваги те, що права та обов'язки суб'єктів податкових правовідносин становлять їх правосуб'єктність, а виникнення, зміна та припинення цих правовідносин здійснюється на основі юридичних фактів, які наявні у податковому законодавстві. Своєю чергою, поєднання гіпотези, диспозиції та санкції податково-правової норми формують її структуру. Окремі види відповідальності за порушення податкового законодавства України (фінансова, адміністративна, кримінальна), які регулюються розрізненими нормативно-правовими актами, в сукупності становлять поняття «відповідальність за порушення податкового законодавства».

Індукція – це: 1) процедура логічного мислення, яка передбачає виведення загальних положень або висновків із часткових суджень; 2) метод наукового пізнання, який передбачає рух одиничних спостережень або фактів до ідей або теоретичних узагальнень. Протилежне – дедукція [121, с. 76]. Дедукція – процедура логічного мислення, а також метод наукового пізнання, умовою здійснення яких постає неперервність виведення часткових та незаперечних засновків. Загалом дедукція – це є рух думки від загального до часткового. Протилежне – індукція [121, с. 46]. Отже, метод індукції є провідним для формування узагальнень та висновків впродовж усього дослідження понятійно-категоріального апарату податкового права. Своєю чергою, дедукція під час дослідження понятійно-категоріального апарату податкового права полягає у

використанні загальних положень теорії права для пізнання таких правових явищ як податкові правовідносини, податково-правові норми, юридична відповідальність за порушення податкового законодавства тощо.

Абстрагування (від лат. *abstrahō* – відвертаю, відтягую) – це: 1) виокремлення якого-небудь предмета у відриві від його зв'язків, один із способів пізнання, який полягає у виділенні й розгляді деяких (а то й однієї) особливостей і ознак предмета з тим, щоб, не зупиняючись на другорядному, зосередитись на тому, що найважливіше, з огляду на рух до поставленої мети [118, с. 149–150]; 2) процедура вивільнення, відволікання певних ознак, властивостей, елементів речей та явищ дійсності в процесі їхнього інтелектуального освоєння [121, с. 7]. Як слушно зауважує М. Панов, у результаті абстрагування одне й те саме судження про найістотніші властивості (ознаки) об'єкта або явища державно-правового характеру завжди потрібно визначати у відповідних поняттях чи категоріях з граничною чіткістю, необхідною точністю і за допомогою адекватних лінгвістичних компонентів, тобто системи взаємопов'язаних рядів слів (термінів), які розташовані у чіткому логічному порядку щодо об'єкта пізнання, і однозначно відображати його сутність [122, с. 52]. До прикладу, саме за допомогою методу абстрагування у понятійно-категоріальному апараті податкового права України виокремлюють істотні ознаки науки податкового права, суб'єктів податкових правовідносин, правового статусу платників податків, податково-правових норм, юридичних фактів, податкових правопорушень, а також кожного із видів відповідальності за порушення податкового законодавства – фінансової, адміністративної та кримінальної.

Абстрагуванню протиставляється конкретизація – це метод наукового пізнання, за допомогою якого виокремлюються істотні зв'язки, властивості й відношення предметів або явищ. Конкретизація вимагає врахування усіх реальних умов, у яких знаходиться досліджуваний об'єкт [109, с. 277]. Власне у понятійно-категоріальному апараті податкового права України об'єктом дослідження є поняття і категорії податково-правової дійсності, які між собою перебувають у постійному зв'язку. До прикладу, це виявляється в тому, що податкове право є

достатньо об'ємним поняттям, яке наповнене такими категоріями як податкові правовідносини, що функціонують з використанням податково-правових норм, закріплених у національному податковому законодавстві. Важливе значення тоді мають юридичні факти, які, впливаючи на податкові правовідносини, можуть, як сприяти виникненню цих правовідносин, їх зміні, так і припиненню. Продовженням цього переліку взаємопов'язаних категорій є відповідальність, яка настає за порушення податкового законодавства.

Конкретизація є протилежною до узагальнення, яке визначають, як: перехід від одиничних або часткових суджень до загальних (так зване індуктивне узагальнення); розширення обсягу поняття, зменшуючи конкретизуючі ознаки його змісту (абстрагування від специфічних ознак предметів цього виду і збереження загальних ознак, властивих однаково всім видам цього роду); виявлення закономірних принципів зв'язку певних явищ чи їх характеристик, на основі чого можна здійснити експлікацію та прогнозування динаміки всіх окремих феноменів, що перебувають в області дії цих принципів. Отже, узагальнення завжди пов'язане з переходом знання (як окремих думок, так і цілих теорій) на вищий рівень абстракції. Хоча тоді послаблюється так звана «емпірична наочність» знань, проте завдяки узагальненню розширюється сфера їх застосовності. Граничні загальним поняттям, що відображають універсальні закономірні зв'язки і відношення, які існують в об'єктивній дійсності, є категорії [97, с. 563]. Використання методу узагальнення під час дослідження понятійно-категоріального апарату податкового права України, дає змогу на основі положень словникової та енциклопедичної літератури, загальнотеоретичних підходів як у праві загалом, так і в податковому праві, опрацюванні чинної нормативно-правової бази України, зокрема й податкового законодавства, сформулювати певні висновки. Таким чином відбувається перехід одиничних положень про поняття та категорії податкового права, які аналізуються у нашому дослідженні, до виокремлення висновку стосовно кожного з цих досліджуваних явищ, що дає змогу більш узагальнено зрозуміти їхню сутність.

Аналогія (від грецьк. відповідність, подібність) – це: 1) міркування, в якому

роблять висновок про наявність деякої ознаки у досліджуваного одиничного предмета (ситуації, події) з огляду на його подібність за істотними ознаками з іншим одиничним предметом (ситуацією, подією) [97, с. 21–22]; 2) отримання знань про менше вивчений (менше доступний для дослідження, менше наочний) об'єкт з розгляду більше вивченого об'єкта (моделі), що переноситься на попередній [123, с. 33]. Метод аналогії використовується у виокремленні понять і категорій у податковому праві України відповідно до їх логічного, лінгвістичного, тлумачного, філософського та наукового значення. Цей метод також застосовується під час узагальнення теоретичних аспектів понятійно-категоріального апарату податкового права, зокрема в частині звернення до досвіду, набутого в минулому як Україною, так і зарубіжними країнами. З використанням методу аналогії будується дослідження податкових правовідносин, податково-правових норм та відповідальності за порушення податкового законодавства України. Зокрема важливим підґрунтям для цього є загальні положення теорії права відповідно щодо характеристики правових відносин, норми права та відповідальності загалом.

Ідеалізація – метод, процедура і необхідний момент наукового пізнання; сутність ідеалізації полягає у доведенні певних параметрів, характеристик або відношень дійсності до гранично можливих вимірів... Результатом ідеалізації є створення неіснуючих і неможливих в реальності ідеалізованих об'єктів, без чого не може відбуватися теоретичне дослідження [121, с. 73]. Використання методу ідеалізації у нашому дослідженні видається слушним щодо пропозиції про нормативне закріплення у податковому законодавстві поняття законних інтересів платників податків, які не суперечать законодавству України та полягають у прагненні платниками податків як суб'єктами податкових правовідносин до користування благами податкової сфери.

Формалізація – процедура і метод в сучасному науковому пізнанні, що передбачає: а) виділення у певній сукупності знань його простих та однорідних (повторюваних) елементів; б) введення спеціальних знаків або символів, якими визначають ці елементи; в) встановлення основних операцій, що можуть

здійснюватись із позначеними елементами, позначення їх також знаками-операторами; г) визначення основних процедур, що дають змогу користуватись цими знаками і символами коректно щодо цього типу знань [121, с. 181]. Метод формалізації є важливим для дослідження понятійно-категоріального апарату податкового права України. Це виявляється в тому, що позначення понять і категорій податкового права відбувається за допомогою термінів (дефініцій), а їх законодавче закріплення розміщено у ПК України та інших нормативно-правових актах, якими врегульовують податкову сферу. Водночас не можемо не зауважити використані у нашому дослідженні скорочення нормативно-правових актів, зокрема кодифікованих, які позначаються певними абрєвіатурами, характерними для сфери права загалом.

Методами теоретичного рівня, які використовуються під час дослідження понятійно-категоріального апарату податкового права України, є аксіоматичний, структурно-функціональний, імовірнісно-статистичний, історичний, логічний, метод від абстрактного до конкретного.

Аксіоматичний метод – це: 1) форма дедуктивного методу (поряд з гіпотетико-дедуктивним методом, генетичним методом та ін.); в науці – основний спосіб побудови математичних, логічних теорій, широко використовується і під час побудови змістовних, емпіричних теорій [124, с. 18]; 2) спосіб побудови теорії, за якого в її основу закладаються деякі її положення (аксіоми або постулати), з яких всі інші теорії (теореми) виводяться за допомогою міркувань, які називаються доказами. Правила, відповідно до яких потрібно проводити ці міркування, розглядають в логіці – у вченні про дедукцію; всі поняття, які використовують в доказах (крім невеликої кількості первинних понять), вводять на основі визначень, які роз'яснюють їх зміст через раніше введені або відомі поняття [125, с. 416]. До прикладу, про можливість використання аксіоматичного методу під час дослідження понятійно-категоріального апарату податкового права, зокрема юридичних фактів, які впливають на виникнення, зміну та припинення податкових правовідносин, що сприяють настанню певних прав і обов'язків для суб'єктів податкових правовідносин, свідчить те, що їх аналіз

здійснюється на основі як загальнотеоретичних підходів, так і з використанням податкового законодавства для наведення прикладів. Отже, це можна розуміти як побудову теоретичного знання, яке сприймається без доведень.

Структурно-функціональний метод є одним із принципів системного дослідження соціальних явищ та процесів як структурно-розчленованої цілісності, в якій кожний елемент структури має певне функціональне призначення [124, с. 631]. Використання структурно-функціонального методу свідчить про те, що понятійно-категоріальний апарат податкового права є системою взаємозалежних та взаємодіючих понять і категорій, яка має певну будову, структуру. Водночас податково-правові поняття і категорії, закріплюючись у термінах та термінологічних словосполученнях, утворюють термінологію податкового права України.

В основі імовірнісно-статистичного методу закладено те, що імовірність – це характеристика міри можливості випадкових подій, наближення валентності гіпотези до значення «істина» [97, с. 238]. Саме на основі статистичних даних робиться висновок про певну ситуацію загалом. У нашому дослідженні за допомогою імовірнісно-статистичного методу аналізується стан податкової деліктності та злочинності в Україні.

Історичний та логічний методи, які використовуються під час дослідження понятійно-категоріального апарату податкового права України, ґрунтуються на тому, що історичне і логічне – філософські категорії, які характеризують відношення між історично об'єктивною дійсністю, що розвивається, та її відображенням у теоретичному пізнанні. Історичне є процесом становлення та розвитку об'єкта, а логічне – теоретичним відтворенням розвиненого об'єкта та об'єкта, що розвивається, в усіх його істотних, закономірних зв'язках і відносинах [124, с. 236]. Історичний метод припускає висвітлення теорії об'єкта так, як це було насправді, з урахуванням як загального, так індивідуального, в усякому разі типово індивідуального, а логічний метод відтворює історичний процес лише в його загальному вигляді. Він полягає у виявленні логіки руху об'єкта, його загальної, ніби скерованої лінії розвитку. Логічне є узагальненим віддзеркаленням

історичного, воно відтворює дійсність у її закономірному розвитку, пояснює необхідність цього розвитку [118, с. 159–160]. Беручи до уваги предмет нашого дослідження, вважаємо, що за допомогою поєднання історичного та логічного методів можна проаналізувати еволюцію понять і категорій, які використовуються у сучасному податковому праві України. До того ж, варто зауважити, що хоча у різні періоди розвитку нашої країни зі зміною податкових понять та категорій скасовувалися наявні та створювалися нові податкові терміни, однак поняття податку, збору та платежу не переставало існувати. Також потрібно зазначити, що на розвиток понятійно-категоріального апарату податкового права України впливав досвід зарубіжних країн, набутий ними у сфері податків. Це видається логічним, адже економічні, політичні та соціальні процеси, які відбувалися у світі, не могли не відобразитися у сфері податкового права України.

Метод від абстрактного до конкретного – це метод наукового дослідження, який перебуває в русі теоретичної думки до більш повного, всебічного та цілісного відтворення предмета. Абстрактне в діалектичній традиції розуміється в широкому значенні як «бідність», однобічність знання, а конкретне – як його повнота, змістовність. У цьому сенсі принцип сходження від абстрактного до конкретного характеризується спрямованістю науково-пізнавального процесу загалом – рух від менш змістовного до більш змістовного знання [124, с. 100–101]. Під час сходження від абстрактного до конкретного загальні уявлення, теорії, погляди та ідеї трансформуються у правові категорії і поняття лише з урахуванням ознак і властивостей деякого конкретного явища (об'єкта), що хоча в такому випадку і має безперечно ідеалізований (умоглядний) характер, але все-таки повинен мати властиві йому сутнісні ознаки, що дають змогу відрізнити його від інших подібних об'єктів [122, с. 53]. Це є актуальним і для понять та категорій у податковому праві.

Спеціально-наукові (спеціальні) методи – система засобів, прийомів та способів, за допомогою яких досліджують окремі галузі права [108, с. 123; 110, с. 23]. До прикладу, О. Остапенко до спеціальних методів, що

використовуються в адміністративній деліктології, зараховує опитування; вивчення документів; анкетування; проведення експертних оцінок; інтерв'ювання; повторне дослідження; панельне дослідження (інформацію збирають проведенням декількох опитувань (не менше двох) членів постійної вибіркової сукупності (панелі); експертне оцінювання; вибіркоче дослідження (з метою отримання додаткової інформації стосовно об'єкта, який досліджується за умови його репрезентативності); психологічні методи (анкетування, інтерв'ювання, тестування) допомагають оцінити особистість порушника відповідно до завдань дослідження; логічні методи (в дослідженнях застосовують такі прийоми: опис, порівняння, класифікація, аналіз, синтез, абстрагування та інші); юридичні методи використовують для вивчення правової норми, її походження, розвитку тлумачення правової норми з метою з'ясування її змісту [126, с. 26–27].

Зауважимо, що під час дослідження понятійно-категоріального апарату податкового права України використовуються такі спеціальні методи, як: метод контент-аналізу (опрацювання літературних джерел, які використовуються для дослідження понятійно-категоріального апарату податкового права України), статистично-математичний метод (виявлення динаміки податкової деліктності та злочинності), порівняльно-правовий метод (зіставлення податкових понять і категорій та з'ясування схожості чи відмінності між ними), формально-юридичний метод (вивчення понять і категорій у податковому праві), логіко-юридичний метод (застосування податково-правових норм для врегулювання правовідносин у податковій сфері).

Також важливими для вивчення як понятійно-категоріального апарату податкового права України зокрема, так і податкового права загалом, є фінансово-правові методи правового регулювання, серед яких доцільно виокремити методи імперативності та диспозитивності.

Як слушно зауважує М. Кучерявенко, податкові правовідносини є певною системою правовідносин, що ґрунтується на обов'язку сплати податків та зборів і, відповідно, на праві вимоги їх сплати. Водночас ці правовідносини й формують

межі реалізації прав та обов'язків платників податків і податкових органів. Він також зазначає про те, що обов'язок сплати податку і, відповідно, право контролю цієї сплати кореспондують обов'язку податкового обліку, звітності, праву на проведення податкових перевірок на підставі імперативного методу фінансово-правового регулювання [127, с. 70].

Водночас, у податковому праві, за словами О. Дьоміна, диспозитивність пов'язана з можливістю персонального вибору зацікавленим суб'єктом найзручніших, оптимальних для нього варіантів юридично значущої поведінки (зрозуміло, строго в межах закону). Причому такий вибір, як правило, здійснюють не укладенням угод з контрагентом, а в результаті односторонньо-вольового рішення [128, с. 119]. У цьому і полягає диспозитивний метод фінансово-правового регулювання.

Окрім методів, за допомогою яких здійснюється дослідження понятійно-категоріального апарату податкового права України доцільним є також застосування методологічних підходів.

Методологічний підхід складається із різноманітних взаємозалежних методів, певним чином пов'язаних між собою. Водночас серед них один або декілька є головними, а всі інші – підпорядкованими їм, залежними від них, або ж мають допоміжний характер [101, с. 74]. Найактуальнішими для дослідження понятійно-категоріального апарату податкового права України є: 1) історичний підхід, на основі якого розглядаються явища і процеси в ході їх виникнення та розвитку, у хронологічній послідовності; 2) термінологічний підхід, яким передбачається вивчення історії термінів та позначуваних ними понять, розроблення чи уточнення їх змісту; 3) системний підхід, який полягає в комплексному дослідженні великих і складних систем (об'єктів) як єдиного цілого, з узгодженням функцій вивчення понятійно всіх елементів і частин; 4) структурно-функціональний підхід, з огляду на який виокремлюють структурні елементи, компоненти і підсистеми з метою визначення їх ролі (функцій) у системі. Завдяки цьому структурні елементи досліджують у статиці, а їхні функції – у динаміці [129, с. 46].

Узагальнюючи, потрібно зазначити, що проаналізовані методологічні підходи, властиві для пояснення сутності і змісту понятійно-категоріального апарату податкового права України, збагачує методологічний інструментарій, який сприяє виконанню завдань дослідження.

Важливим у цьому разі є використання поряд із загальнонауковими методами (описання, порівняння, аналіз, синтез, індукція, дедукція, абстрагування, узагальнення, аналогія, ідеалізація, формалізація, аксіоматичний, структурно-функціональний, імовірно-статистичний, історичний, логічний, метод від абстрактного до конкретного) та спеціальними методами (контент-аналіз, статистично-математичний, порівняльно-правовий, формально-юридичний, логіко-юридичний) конкретно галузевих методів (імперативність, диспозитивність).

Висновки до розділу 1

У першому розділі дисертації представлено теоретичне узагальнення та наукові результати лінгвістично-юридичного обґрунтування понятійно-категоріального апарату податкового права України. Аналіз питань, визначених змістом цього розділу, дав змогу сформулювати наступні висновки:

1. З'ясовано, що поняття у податковому праві можна визначити як форму мислення, результатом якої є змістовні та предметні узагальнення, що відображають сукупність істотних і загальних ознак, характерних для зв'язків та відносин однорідних і складних процесів, явищ податково-правової дійсності. Водночас поняття у податковому праві є досконалим (ідеальним) образом податково-правової дійсності, який, існуючи у вигляді думки (мислення) про істотні та загальні ознаки податково-правових відносин, використовується для їх пізнання.

2. Зауважено, що категоріями у податковому праві доцільно вважати загальні та фундаментальні (основні) поняття, в яких відображаються ознаки податково-правової дійсності та закріплюються знання, на яких ґрунтується наука

податкового права України.

3. Звернено увагу на те, що доповнюючими до «поняття» і «категорії» є терміни, які в податковому праві мають податково-правове наповнення. Водночас за допомогою слова чи словосполучення вони використовуються у податковому законодавстві та вживаються в науці податкового права України для змістовної характеристики її понятійно-категоріального апарату. Термін у податковому праві є словом чи словосполученням, яке виражає визначення поняття у податковому праві за змістом та застосовується для характеристики понять у податковому праві і законодавстві з метою їх розуміння і використання. Сукупністю податково-правових термінів та термінологічних зворотів, які вживаються у податковому законодавстві України слід вважати термінологію податкового права України.

4. З'ясовано, що сьогодні у чинному податковому законодавстві існує потреба в доопрацюванні термінів. Причинами цього є закріплення у податковому законодавстві України загальних за змістом, неконкретних визначень окремих термінів, що в подальшому негативно впливає на їх тлумачення. Як приклад розглянуто використання терміна «роялті», який має достатньо широке смислове значення і закріплюється у розрізних законодавчих актах. Однак для врегулювання податкових правовідносин, що виникають щодо роялті, слід використовувати його значення, яке закріплене у ПК України. Водночас наголошено на тому, що термін «роялті» потребує більш логічного за змістом пояснення з метою уникнення його неправомірного застосування у податковому законодавстві України.

5. Зауважено, що конкретизація поняття «методологія» містить у собі шляхи пізнання, сукупність діалектично обумовлених та взаємозалежних прийомів, способів і методів, які використовуються для пояснення і розв'язання проблем, що мають місце у сферах людської життєдіяльності. Методологія науки податкового права має постійний розвиток та вдосконалюється, що позитивно впливає на інтенсивні зміни, які відбуваються у податковому законодавстві України, а також в науці податкового права. Оскільки методологія науки

податкового права не є відокремленою відносно загальнонаукової методології, то для неї, як для різновиду останньої, характерними є всі її загальні закономірності.

6. Визначено, що методи, за допомогою яких досліджено понятійно-категоріальний апарат податкового права України доцільно поділити на три групи: 1) світоглядно-наукові методи; 2) загальнонаукові методи; 3) спеціально наукові (спеціальні) методи. Зауважено, що важливим у дослідженні понятійно-категоріального апарату податкового права України є використання конкретно галузевих методів поряд із загальнонауковими та спеціальними методами. Також суттєво збагачує методологічний інструментарій даного дослідження використання методологічних підходів, властивих для пояснення як сутності, так і змісту понятійно-категоріального апарату податкового права.

РОЗДІЛ 2

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ПОНЯТІЙНО-КАТЕГОРІАЛЬНОГО АПАРАТУ ПОДАТКОВОГО ПРАВА

2.1 Генеза понятійно-категоріального апарату податкового права України

Сьогодні податкове право України визначено як комплексну категорію. В юридичній науці його визначають як підгалузь фінансового права зі своїм предметом, методом, єдністю змісту та структури. Також його можна розглядати і як систему норм права, що встановлено Конституцією України, ПК України, а також іншими загальнообов'язковими нормативно-правовими актами, якими регулюють суспільні відносини щодо встановлення, сплати, стягнення податків, зборів, платежів [130, с. 6].

Податки як форми фінансових відносин, як зазначає О. Замасло, виникли одночасно з появою держави [131, с. 23]. Формування податкової системи та вдосконалення форми сплати податків в Україні відбувається в процесі історичного розвитку, завдяки цьому одні податки виникають, інші – ліквідовуються [132, с. 5]. Слушною є думка про те, що саме податки – це основне джерело формування бюджету країни, які від часу свого зародження до сьогодні, пройшовши довгий еволюційний шлях, значно трансформувалися. Ініційовані у різні історичні періоди спроби щодо відмови від податків закінчувались невдачею [133, с. 12].

Питання розвитку податкового права в Україні стало темою наукових досліджень вітчизняних учених, серед яких В. Андрущенко, П. Гай-Нижник, О. Гуржій, О. Десятнюк, Ю. Іванов, О. Кириленко, А. Крисоватий, М. Кучерявенко, П. Мельник, В. Мельник, А. Нонко, В. Орлик, В. Павленко, Н. Пришва, А. Сокіл, П. Цимбал, Ф. Ярошенко та інші. Водночас періодизація термінології податкового права, яку визначають як наслідок багатовікового

розвитку суспільно-економічних і правових відносин на території українських земель, співпадає із становленням Української держави та розвитком економічних відносин [48, с. 7]. Потрібно зазначити, що із становленням податкового права в Україні відбувався і розвиток його понятійно-категоріального апарату.

Зважаючи на історичні особливості розвитку Української держави, а також запропоновану науковцями періодизацію генези податкового права України [133, с. 12–13; 134, с. 12–125; 135, с. 87–182; 136, с. 7–16], слушним видається у розвитку його понятійно-категоріального апарату виокремити три етапи [137, с. 9–15]: I етап – від давнього періоду (IX–XIV ст.) до 1917 р., що характеризується появою і формуванням податкових термінів; II етап – від 1917 р. до 1991 р., який характеризується розвитком термінології податкового права в умовах тоталітарної радянської системи (один із найкоротших періодів розвитку податкових відносин); III етап – від 1991 р. і до сьогодні, для якого властивим є створення і розвиток податкових відносин з урахуванням конституційного закріплення ринкових відносин та інституту приватної власності.

Для першого етапу формування понятійно-категоріального апарату податкового права в Україні характерним є те, що він починається у Давньоруському періоді (IX–XIV ст.), триваючи до 1917 р. У IX–X ст. порядок збору податків вирішували звичаєвим правом, адже найпоширенішою тоді була система норм усного звичаєвого права [1, с. 222–223].

У Київській Русі платежі (хоча і були обов'язковими, однак, як правило, були неподаткового характеру, адже надходили як у вигляді контрибуцій, так і у вигляді плати державі за використання її власності) характеризувалися випадковим та разовим характером, що було зумовлено незначними державними потребами. Завдяки цьому переважали натуральні надходження [133, с. 13–15]. Давньоруські літописні джерела цю форму стягнення згадують як «дань», яка використовувалась на утримання княжого двору і дружини. Данину в Київській Русі можна вважати найдавнішою формою прямих податків [132, с. 8]. До прикладу, у 882 р. за князювання Олега, через те, що Новгород перед Києвом, як столицею держави, яку будував Олег, не зрікся своєї першості, князь покарав

місто контрибуцією в розмірі 300 гривень (фунтів) срібла щорічно. Поневолені племена цього часу були зобов'язані платити Києву «дань» звичайною натурою (шкірами, хутрами, воском, медом тощо), а також доставляти військо на воєнні походи. Збирання данини у цей час звалося «полюддям» [138, с. 38]. Про могутність Києва та його повну перемогу свідчить підписання у 907 та 911 роках Олегом двох договорів з Візантією. Греки заплатили велику контрибуцію розміром 12 гривень срібла на човен, а також окрему данину на Київ та інші головні міста [138, с. 40–41].

За часів князювання Ігоря відбувалося стягнення з деревлян надмірного полюддя, тому вони його порівнювали з вовком, який нищить овець [138, с. 47]. Важливою подією в історії стало накладення Княгинією Ольгою тяжкої данини на Іскоростень, що розцінювали як помсту за смерть її чоловіка князя Ігоря, який загинув у боротьбі з деревлянами, бравши данину з непокірного племені [138, с. 42].

Данину стягували до часів загарбання Київської Русі монголо-татарами у X ст. Для цього періоду характерними є значні податкові платежі і формування системи обов'язкових платежів, яку частково збережено і в наступних періодах [133, с. 13–15]. Данина як прямий податок існувала до початку XIII ст. Водночас в Київській Русі справлялась і «десятина», якій властиві ознаки податкового платежу, адже «десятина» була десятою частиною доходів, яку залежне населення сплачувало церкві. До слова, вперше про «десятину» згадано в Біблії у Першій книзі Мойсеєвій: Буття Старого Заповіту [139, с. 20, 36]. Її стягували у часи біблійних патріархів, однак тоді десятину ще не вважали обов'язковим законом, а лише як свідчення про вираз особливих стосунків з Богом деяких патріархів [140].

«Десятину» в Київській Русі запроваджено князем Володимиром Великим. Варто зазначити, що в Україні «десятину» збирали не лише за часів Київської Русі, а й продовжували стягувати й пізніше, і згодом вона стала повсюдним феодальним податком, який збирався церковними установами. Слід зауважити, що в окремих місцевостях поряд із загальною десятиною також сплачували «снопову десятину» із зерна та інших продуктів [133, с. 13–15].

Визначним досягненням у Київській Русі стало регламентування тогочасних податків князем Ярославом Мудрим у «Руській правді» [141; 142]. До нього стягнення податків не врегульовувалось законодавчо [132, с. 14].

У період феодальної роздробленості основні податки у Київській Русі називались «вихід», «відкуп», «гостинне», «соха», «сторожове», «ям», «медове» мито та мито з соляних промислів. Збирачі податків, яких називали «баскатами», окрім цього, стягували також натуральну данину, яка називалась «татарщиною», «тамгою», «ямом». З XIII ст. у Київській Русі з'явився термін, яким називали того, хто був головним збирачем торгових податків – «митник» [132, с. 19].

У період Литовсько-польського правління (середина XIV – перша половина XVII ст.) серед податків селянства питому вагу становила натуральна данина, яку називали «дяклом». Різновидом дякла у різних регіонах була «колодина», «житщина», «мезлева». Для українських селян також існували й інші натуральні платежі: рибою, сіллю, вугіллям, рудою, рогатинами, санами, човнами тощо. Певну частину данини селяни сплачували грішми, завдяки цьому характерним було зростання її частки в структурі фіскальних платежів і витіснення натуральних оброків. «Грошову дань» згадують у другій половині XV ст. на Київщині [143, с. 17–19]. Тоді грошові податки називали по-різному. До прикладу, головний поземельний податок – «подимщина», «посошне», «грошова дань» та ін. «Подимщина» як вагома загальна грошова данина не була щорічним податком. Водночас волинські та волосні селяни сплачували данину, яка називалась «воловщина» та була скасована на початку XVI ст. [132, с. 28].

Крім цього, у XV–XVI ст. на українських землях існувала «серебщизна» – загальнодержавний грошовий податок. Локальним податком вважалася «ординщина». Зазначимо, що назви державних податків на території України були різними. На це впливали місцеві традиції, характер податків, розташування угідь, особливості господарювання населення. Загальнодержавних податків не існувало у Речі Посполитій. Головним об'єктом оподаткування визнавали землю. Податки, сплачувані окремими селянськими господарствами, в документах називались «дворище», «двір», «дим», «лан», «плуг» тощо [132, с. 26, 28].

Справляння «данини» продовжувалося і на початку XVII ст., однак під цим поняттям розуміли не лише прямі податки, а й платежі спеціального призначення. У часи Богдана Хмельницького в сільській місцевості поширювалось «очкове», яке справляли натуральною даниною медом, стягнутою із селян, що займались бджільництвом [133, с. 17].

За часів Запорізької Січі основне джерело прибутків державного скарбу становили загальні податки, якими обкладали усе населення. До того ж, «поборами» називались постійні податки, а «стацією» – надзвичайні [132, с. 38].

У 1654 р. відповідно до ст. 1 Березневих статей Богдана Хмельницького грошові і хлібні податки збиралися «на царську величність і віддавалися у його государеву казну тим людям, яких царська величність надішле». У 1674 р. статтею 14 «Статей, постановлених в Переяславі з Гетьманом обох сторін Дніпра Іваном Самойловичем» встановлено, що дружин козаків, які залишилися без чоловіка, було звільнено від податків [1, с. 260, 273–274].

На Запоріжжі та в Гетьманщині до Першої Малоросійської колегії існував «добровільний» податок – «ралець» (подарунок), який збирали з шинкарів та ремісників двічі на рік (на Різдво й Великдень). Фіскального характеру набули торговельні мита та збори з купців. До того ж, мита сплачували за перевіз, або «мостове», митні збори – за утримання шинків і торгівлю алкоголем, податок від хат, або «димовий», який стягували з неодружених козаків – «сиднів» та з посполитих людей [144, с. 64].

За часів Гетьманщини податки зазнали змін. Про це свідчить скасування деяких податків, які стягувалися з населення. Також від податків і повинностей звільнили шляхту, старшину, духовенство, козацтво, та, залежно від військової заслуги, інших козаків [132, с. 40]. Варте уваги те, що відповідно до Розділу XI Конституції Пилипа Орлика 1710 р. не обкладали повітовими податками вдів – дружин козаків та їхніх осиротілих дітей, господарства, які залишилися після смерті козаків; жінок, чоловіки яких були зайняті у воєнних походах або на якихось інших військових службах [145, с. 59].

Ще однією подією став Указ Петра I від 18 листопада 1718 р., відповідно до

якого встановлено «подушний» податок, який стягували на утримання армії, що став одним з найважливіших податків того часу. Основним платником подушного податку на Україні стало селянство, причому розмір цього податку в Україні був вищий, аніж в Росії [132, с. 61, 63].

Про постійні зміни, які відбувалися у сфері податків, свідчить також той факт, що, після того як було скасовано Гетьманщину, натуральні податки замінили єдиним податком, який називався подвірним, тобто грошовим податком від двору, який у 1783 р. трансформували у «подушний». Уведення подушного податку сприяло закріпаченню українського селянства [146, с. 118]. Українська гетьманська держава втратила рештки свого суверенітету, остаточно перетворившись на одну з багатьох провінцій Російської імперії [147, с. 139].

У Західній Україні розвивалось самоврядування у сільських громадах. До прикладу у сільських громадах Буковини важливим у розвитку організації сільських громад та самоврядування в них вважався імперський закон про громади від 5 березня 1862 р. Окрім відання всіма справами, що зачіпали інтереси громади і могли бути вирішені в межах наявних у неї засобів, вони мали право встановлювати додатки до державних податків, щоб мати змогу покрити витрати на громадські справи [148, с. 20].

Другий етап розвитку понятійно-категоріального апарату податкового права в Україні тривав від 1917 до 1991 рр. Платежі, які були обов'язковими для платника на початку ХХ ст., означили різними термінами: «державно-правові доходи», «податні збори», «примусові збори», однак усі вони були платежами, встановленими наявними тоді державними органами чи іншими громадським союзом у міру їх публічної влади. Основне призначення цих платежів полягало в тому, щоб відшкодувати витрати державних установ [133, с. 17].

Водночас в умовах революційних подій у Росії 1917 р. зароджувалася і розвивалася українська державність. Лютнева революція та повалення царизму, утворення Тимчасового уряду, а також прихід до влади більшовиків позначилися на соціально-політичних процесах, які відбувалися в Україні на ту пору [146, с. 122]. Характерним для цього періоду є зростання зовнішнього

фінансового боргу. Державні витрати перевищували доходи, знижувалась спроможність держави щодо стягнення податкових зборів [149, с. 21].

Видання постанови Генеральним секретаріатом Української Народної Республіки від 20 грудня 1917 р. про внесення податків на утримання українських державних установ не зумовило жодних зрушень в тогочасному оподаткуванні, адже реально ця постанова не діяла [146, с. 117–135]. Центральна Рада у своєму Першому Універсалі [150] намагалася агітувати український народ до запровадження добровільного самооподаткування [149, с. 31–32]. Подальші спроби встановлення в Україні системи оподаткування не були успішними [151; 152], що не могло не відобразитися й на понятійно-категоріальному апараті податкового законодавства того часу. Надалі, хоча й мали місце обговорення проектів про запровадження прогресивного податку від доходів людності [153, с. 2127], зроблено також спробу виготовити внутрішню державну позику [154, с. 56], однак реального результату це не дало.

Варто зазначити, що встановлення радянської влади в Україні супроводжувалося поширенням на її населення «продрозкладки» у 1920 р. Однак надалі її заміна на продовольчий податок не змінила на краще ситуацію в державі [155, с. 59]. 21 березня 1921 р. саме Декретом про заміну продрозкладки продподатком, який прийнято на X з'їзді РКП(б), започатковано «нову економічну політику» (НЕП). Це відбулося завдяки скасуванню примусової монополії держави на заготівлю продуктів сільського господарства та дозволу їх вільного продажу на місцевому ринку. Окремі натуральні податки 11 квітня 1922 р. було перетворено на єдиний натуральний податок [156, с. 80–84].

Отже, зважаючи на вкрай важкі внутрішньо- та зовнішньо-політичні чинники, урядом тогочасної Української держави було здійснено спробу реалізації податкової політики та створення її правової основи. І хоча з цього приводу існують різноманітні точки зору, позитивним аспектом можна вважати те, що за цей період все-таки відбувся еволюційний процес оподаткування в нашій країні, що в подальшому сприяло створенню податкового права України та його понятійно-категоріального апарату [157, с. 150].

Так маємо змогу спостерігати істотні зміни у сфері тогочасних податків. Вже у 1928 р. скасовано патентний збір, а замість нього створено систему реєстраційних свідоцтв, які потрібно було викуповувати на кожний склад, кожний заклад (промисловий чи торговельний), кожну особисту промислову діяльність та ін. Стягувались також гербовий, рентний збори, різні мита, а також місцеві податки. Правове регулювання збору цих податків неодноразово змінювалось. Вже наприкінці 30–х років ХХ ст. напрям податкової політики радянської держави в УСРР та її нормативно-правового закріплення скеровано на згортання НЕПу та ліквідацію як приватної складової народного господарства, так і витіснення ринку державним та так званим усупільненим сектором [158, с. 10].

Можна констатувати, що певні зміни у систему податків в СРСР внесено податковою реформою 1930 р. У довоєнний період на території України, яка тоді перебувала у складі СРСР, проведено податкову реформу, основним завданням якої було усунення великої кількості платежів та конкретизації окремих видів податків. Реформовано сільськогосподарський податок, а також введено податок з нетоварних операцій. Платниками тоді були як підприємства, так і артїлі, які надавали різні послуги населенню [159, с. 72–102].

Під час Другої світової війни у 1941–1945 рр. витрати бюджету Радянського Союзу дуже зросли, до того ж, економіка країни була відразу переорієнтована на воєнні потреби. На основі Указу Президії Верховної Ради СРСР від 29 грудня 1941 р. «Про воєнний податок» сплачували воєнний податок, який скасовано 1 січня 1946 р. У період війни проводили реформування системи прибуткового оподаткування населення. Радянським урядом у 50–х роках ХХ ст. впроваджено заходи щодо зниження податків з фізичних осіб та деяких податків, які перекладалися в цінах на населення. Також відмінено обов'язкові натуральні постачання продуктів, скасовано податок з нетоварних операцій з метою зниження цін на послуги для населення. Характерним для післявоєнного періоду є те, що податкова система в СРСР майже не змінювалась. Центральне місце в системі податків періоду радянських часів займав прибутковий податок. У другій половині 60–х на початку 70–х років ХХ ст. в СРСР запровадили нові податкові

механізми. У кінці 70-х на початку 80-х років ХХ ст. радянською владою, враховуючи, насамперед, інтереси номенклатурного апарату КПРС, часто вносили зміни до порядку нормативного розподілу прибутку підприємств та механізму справляння податку з обороту, податку з колгоспів. З 1990 р. відмінюють нормативний розподіл прибутку державних підприємств і одночасно вводять податок на прибуток підприємств [159, с. 72–102].

Правове регулювання оподаткування в Україні на початку 90-х років ХХ ст. ґрунтувалося на радянському законодавстві, адже чимало законодавчих актів СРСР у сфері оподаткування продовжували діяти і в незалежній Україні [160, с. 680].

Третій етап формування понятійно-категоріального апарату податкового права в Україні розпочався у 1991 р. і триває сьогодні. Як і в зарубіжних країнах, так і в Україні податок домінує серед усіх публічних доходів країни. Починаючи з середини 90-х років ХХ ст., ці тенденції набули реального змісту [133, с. 18]. У цей період регулювання оподаткування здійснювали за допомогою Закону СРСР від 14 червня 1990 р. № 1560-І «Про податки з підприємств, об'єднань і організацій» [161]. Цей Закон встановлював для підприємств, об'єднань і організації сплату податку на прибуток, податку на експорт та імпорту тощо [160, с. 680].

У незалежній Україні формування податкової системи розпочалось у 1991–1992 рр. Особливістю цього періоду було те, що тривалий час під час оподаткування користувались союзними нормативними актами. Наприклад, в Україні використовувався Закон Української РСР від 25 червня 1991 р. № 1251-ХІІ «Про систему оподаткування», яким визначались принципи побудови системи оподаткування в Україні, податків і зборів, (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів, а також права, обов'язки та відповідальність платників податків. Відповідно до цього закону було врегульовано національну систему оподаткування [58].

Подальший розвиток податкової системи в Україні відбувся у 1996–1999 рр. за допомогою Указу Президента України від 31 липня 1996 р. № 621/96 «Про

заходи щодо реформування податкової політики». Мета цього Указу – погодження податкової політики України з основними напрямками здійснення економічної реформи в Україні. Найважливішим тоді також вважали захист інтересів вітчизняних товаровиробників, а також посилення дисципліни оподаткування, забезпечення своєчасного надходження податків до бюджету [162].

В Україні було створено систему оподаткування, податки класифіковано, а також визначено основні складові механізму щодо справляння податків та інших обов'язкових платежів. В нашій країні почався процес вдосконалення системи оподаткування [133, с. 18].

У грудні 2010 р. в Україні з прийняттям ПК України закріплюють реформування системи оподаткування [26] та починають використовувати сучасну термінологію податкової сфери. Завдяки цьому продовжує існувати постійна проблема щодо узгодженості термінів, які використовуються у ПК України з іншими нормативно-правовими актами, що доволі ускладнює вирішення питань щодо оподаткування [82, с. 36].

Зазначимо, що понятійно-категоріальний апарат податкового права України еволюціонував від давніх часів та продовжує свій складний шлях розвитку і сьогодні [163, с. 4–10]. Із проаналізованого зробимо висновок, що досвід в податковій сфері, отриманий нашою країною впродовж тривалого часу, сприяє розвитку та вдосконаленню як податкового права загалом, так і його понятійно-категоріального апарату зокрема.

2.2 Теорії податків та їхній вплив на розвиток понятійно-категоріального апарату податкового права

В Україні становлення податкового права, його понять та категорій відбувалося під впливом світових теорій податків. Саме податки є основним джерелом доходу бюджету [164, с. 176]. Без податків неможливе ефективне функціонування держави для забезпечення всіх напрямів її діяльності. Податками

можна стимулювати чи, навпаки, обмежувати ділову активність. Кожен громадянин зацікавлений, щоб податки не перешкождали покращенню його життєвого добробуту, а їхня кількість та розміри були якомога меншими [165, с. 6]. Фінансова система держави без податків є неіспроможною і зрештою – позбавленою будь-якого сенсу. Податки на різних етапах історичного розвитку відповідають особливостям самого історичного періоду, зокрема: формам оподаткування, способу виробництва, напрямам витрат, видам джерел доходів тощо [136, с. 7–10]. Податки є формою взаємовідносин між громадянами держави та владою і мають стародавню історію [166, с. 45].

У процесі розвитку людського мислення сформувалися наукові доктрини, що отримали назву «податкові теорії», які стосуються різних аспектів оподаткування [167, с. 26].

Податковою теорією є певна система наукових знань про суть і природу податків, їхнє місце, роль та значення в економічному та соціально-політичному житті суспільства [131, с. 17–23].

Створювали та аналізували ефективність дії теорії розвитку податків у різні часи Ф. Аквінський, С. Вобен, Т. Гоббс, Дж. Кейнс, Ф. Енгельс, О. Кенз, А. Лаффер, К. Маркс, Д. Міл, О. Мірабо, Т. Мен, Ш. Монтеск'є, В. Петті, Дж. Рікардо, Ж. Руссо, Ж. Сей, А. Сміт, А. Тюрго, М. Фрідман та інші.

В Україні теорії податків та їхній розвиток висвітили у своїх працях науковці В. Андрущенко, П. Бечко, Н. Бойко, Д. Гетманцев, О. Грін, О. Десятнюк, О. Замасло, О. Захарчук, Ю. Іванов, А. Крисоватий, М. Кучерявенко, Д. Павленко, І. Приймак, Н. Пришва, В. Симоненко, Т. Тучак, В. Форсюк, Ф. Ярошенко та інші.

Як зазначає А. Соколовська, еволюція теорії податків відбувалася від обґрунтування необхідності податків, їх сутності, функцій і видів, до дослідження теоретичних проблем, що покладені в основу практичних питань оподаткування – визначення способів та форм використання податків [168, с. 32].

Для зручності дослідження теорій податків, які вплинули на розвиток понятійно-категоріального апарату податкового права, пропонуємо таку періодизацію: – I період – від давніх часів до кінця 1917 р. (зародження та

становлення теорій податків, в яких розкрито зміст, поняття, порядок та регулярність сплати податків, розвиток науки оподаткування); – II період – від 1917 р. до 1991 р. (вдосконалення наявних та поява нових теорій податків, реформування на їхній основі податкових систем); – III період – від 1991 р. до сьогодні (зародження податкових відносин у пострадянських країнах на основі досвіду зарубіжних країн, в яких теорії податків активно розвивались впродовж тривалого часу).

Для першого періоду теорій розвитку податків, які впливали на формування понять і категорій податкового права, характерним є те, що в давнину про податки згадують письмових джерелах, зокрема в релігійних книгах. Однак у них наведено догматичні твердження без будь-яких тлумачень або ж інформацію лише про те, скільки і кому належало сплачувати. У цих джерелах не обґрунтовано необхідність такої сплати (крім силового погрожування у деяких випадках) та не розроблено її механізм. Це дало підстави стверджувати, що до середньовіччя не існувало теоретичних поглядів та вчень про податки. Висновки тогочасних мислителів були лише фіксацією наявних на практиці перерозподільних механізмів [169, с. 90–92].

З давніх-давен десятина, як міра оподаткування, уособлювала ідею податкової справедливості та раціональності, тим самим надавши значення принципу пропорційного оподаткування. Як слушно зазначають В. Андрущенко та Т. Тучак, останнє назавжди вкорінилося у світових податкових системах [170, с. 122].

Арістотель у своїй праці «Політика» звертав увагу на те, що «де в державі немає необхідних доходів, виникають значні труднощі для властей, бо в цьому випадку неминуче доводиться поповнювати скарбницю запровадженням нових податків, ... а це все розвалило вже не одну демократію...» [171, с. 173]. Коментар цієї праці створив Фома Аквінський [172]. Він вважав податки однією з форм пограбування народу [166, с. 45].

У часи Середньовіччя визнати податки як постійні платежі було проблемно [134, с 6]. В умовах, коли державні доходи використовували переважно на

утримання королівського двору та ведення воєн, необхідність податків як постійної складової державних доходів заперечувалася з позицій недоторканості приватної власності [168, с. 23]. У Середньовіччі застосовували теорію обміну, яка ґрунтувалася на компенсаційному характері оподаткування. Суть теорії полягала в тому, що за допомогою податку громадяни купували у держави послуги охорони від нападу ззовні, підтримки порядку тощо [131, с. 17].

В епоху Відродження варті уваги погляди Жана Бодена, який, відстоюючи владу монарха як суб'єкта суверенітету в державі, у своїй праці «Республіка» вказував на обмеження для монарха у вигляді підвищення податків без отримання згоди (прим. автора – народу) [173, с. 31].

Становлення теорій розвитку податкового права та його основних понять і термінів характеризується тим, що з розширенням у XVII–XVIII ст. функцій держави і видатків на їхнє виконання стає все більше зрозумілою необхідність податків як надійного джерела доходів для їхнього фінансування [168, с. 24].

В. Петті у своїй праці «Трактат про податки і збори» (1662 р.) визначив основні державні видатки на оборону держави, забезпечення миру; утримання правителів; утримання духовенства тощо [174, с. 11–13]. Цю працю вважають однією з перших робіт у розвитку неокласичної теорії податків [166, с. 46].

Представники школи фізіократів висували вимоги про звільнення промисловості від податків для того, щоб весь тягар оподаткування перенести на сільське господарство, а також відмовитись від будь-якого втручання держави в галузь сільського господарства [175, с. 28–29]. Фізіократи підтвердили і поглибили ідею поділу податків на прямі і непрямі, яку вперше висунув наприкінці XVII ст. Д. Локк. З теорії фізіократів виходило, що земельний податок є єдиним прямим податком, тоді як усі решта – непрямими [168, с. 24]. Зокрема Д. Локк вважав, що «законодавчо не можна оподатковувати майно народу без його згоди, висловленої самим народом або його депутатами» [176, с. 265].

Одним із важливих різновидів теорії обміну, започаткованої у Середньовіччі є атомістична теорія, що виникла в епоху Просвітництва у XVII ст. у Франції, засновниками якої були С. Вобан (теорія «суспільного договору») та

Ш. Монтеस्क'є (теорія «публічного договору»). Сутність цієї теорії, на думку О. Замасло, полягала в тому, що податок визначали як результат договору між громадянами та державою, відповідно до якого підданий повинен внести державі плату за охорону, захист й інші послуги. Ніхто не повинен відмовлятися від податків, як і від користування послугами, які надає держава. Податок для громадян був ціною суспільства за внутрішній та зовнішній захист життя і майна підлеглих, гарантією їх порядку, спокою та свободи. Саме таких позицій дотримувалися Т. Гоббс, Вольтер, О. Мірабо [131, с. 17–18]. Зокрема Т. Гоббс висловлювався про те, що рівність оподаткування доцільніше визначати рівністю споживання, аніж багатством тих осіб, які споживають однаково [177, с. 269].

До середини XVII ст. податки вважали необхідним злом, до якого вдавались тимчасово, лише у разі крайньої необхідності, за наявності особливих умов, скрутного становища держави, якщо інших способів покриття видатків не було [134, с. 34].

У 1662 р. В. Петті у своїй праці «Трактат про податки і збори» визначив основні державні видатки на: оборону держави на суші та на морі, забезпечення миру як всередині країни, так і ззовні, належну відсіч зневаги зі сторони інших країн; утримання правителів; утримання пасторів людських душ і правителів їхньої совісті; школи, коледжі та університети; утримання сиріт, німечих людей; дороги, ріки, водопроводи, мости, порти тощо [174, с. 11–13]. Також ця праця, як зазначають П. Бечко та О. Захарчук, є однією з перших робіт у розвитку неокласичної теорії, яка ґрунтується на збалансованості державного бюджету й податкових зборів та поступовому зниженні витрат держави. Водночас вони зауважують, що в цій роботі вперше сформульовано такі принципи оподаткування як «... пропорційність; відсутність податкової дискримінації; ефективність використання зібраних податків; застосування штрафних санкцій до тих, хто ухиляється від сплати податків; запобігання подвійному оподаткуванню; простота та прозорість під час обкладання податками; можливість стягнення податків як у грошовому, так і в натуральному вигляді; співвідношення податкових надходжень та державних витрат» [166, с. 46].

Теоретичне обґрунтування та початок розвитку науки оподаткування припадає на початок XVIII ст. [166, с. 45]. Саме у XVIII ст. з'являється теорія податку як страхової премії, яка надалі знайшла своє продовження. Як слушно зауважує А. Соколовська, одні прихильники цієї теорії розглядали платників податків як членів страхової спілки, інші вважали, що платник схожий на комерсанта, який страхує свій товар від ризику, сплачуючи страхову премію [168, с. 25].

Продовжував розробляти класичну теорію податків (теорія податкового нейтралітету) А. Сміт [167, с. 27], який першим розкрив поняття «податок», визначивши його як тягар, накладений державою і поданий у законі, що передбачає його розмір та порядок сплати [136, с. 8], та вважав податки платою за послуги держави [134, с. 7].

А. Сміт у праці «Дослідження про природу і причини багатства народів» (1776 р.) зазначав, що «кожен податок має бути в кінцевому результаті сплачений з того чи іншого з трьох різних видів доходу (прим. автора – ренти, прибутку і заробітної плати) або однаково з них усіх» [178, с. 589–647].

Відповідно до класичної теорії податки потрібно сконструювати так, щоб вони негативно не впливали на економіку та суспільство, даючи дохід державі. Вважали, що оподаткування повинно бути зручним для платника податків, стягування податків потрібно здійснювати найдешевшим способом [167, с. 27], що, на жаль, не можна сказати про сьогоднішній день.

Свого часу прихильники класичної теорії розглядали податки як один із видів державних доходів, які повинні покривати витрати на утримання уряду. Як зауважує О. Замасло, у цьому разі будь-яке інше значення, зокрема регулювання економіки, страховий платіж, плата за послуги тощо, податкам не відведено. Таку позицію засновували на теорії ринкової економіки, яку розробляв А. Сміт. Саме у ринкових умовах наданням економічної свободи досягали задоволення індивідуальних потреб. А. Сміт виступав проти централізованого управління економікою, він вважав, що децентралізація дає змогу забезпечити максимальне задоволення потреб [131, с. 18].

В Україні праці основоположників класичної теорії податків вивчали вітчизняні науковці В. Андрущенко, П. Бечко, З. Варналій, О. Десятнюк, О. Замасло, О. Захарчук, Ю. Іванов, А. Крисоватий, В. Павленко, І. Прокопенко, А. Соколовська, Т. Тучак, Ф. Ярошенко та інші. Зокрема А. Соколовська зазначає, що А. Сміт звертав увагу на непродуктивний характер державних витрат і необхідність обмеження функцій держави із виконанням завдяки цьому трьох важливих обов'язків: гарантування воєнної безпеки, відправлення правосуддя і створення та утримання громадських споруд і установ, яке не може бути вигідним окремим людям або невеликим групам, тому що прибуток від них не зможе ніколи відшкодувати витрати окремій особі чи невеликій групі [168, с. 26]. П. Бечко та О. Захарчук зауважують, що А. Сміт податки сприймав негативно, оскільки вважав, що завдяки їм вилучалися народні ресурси, та загалом вважав їх лихом, що призводить до зниження виробництва та інвестиційної активності, а також споживання й попиту [166, с. 47]. Водночас зазначимо, що А. Сміт визначив чотири загальні положення щодо податків, а саме: 1) «піддані держави повинні по можливості відповідно до своєї здатності і сили брати участь в утриманні уряду...»; 2) «податок, який зобов'язується сплачувати кожна окрема особа, повинен бути визначений, а не довільний...»; 3) «кожен податок повинен стягуватися в той час або тим способом, коли і як платникові має бути найзручніше платити його...»; 4) «кожен податок має бути так задуманий і розроблений, щоб він брав і утримував із кишень народу якомога менше понад те, що він приносить казначейству держави...» [178, с. 588–589]. Підтримуємо думку Ф. Ярошенка про те, що, сформульовані А. Смітом вищевизначені принципи, відображають тенденції не лише тогочасної, але й сучасної податкової політики, зумовлені логікою розвитку економічного і суспільного життя, фіскальними інтересами держави [134, с. 9].

Подальшого розвитку класична теорія податків набула у працях Д. Рікардо, зокрема у роботі «Початки політичної економії та оподаткування» (1817 р.) [179, с. 398–473]. Як влучно зазначає А. Соколовська, Д. Рікардо, як і А. Сміт, розглядав податки як джерело фінансування непродуктивних витрат держави, а

тому вважав їх злом, зазначаючи, що найкращий податок – найменший податок. Він ґрунтувався на тому, що будь-який новий податок, як тягар для виробництва, зумовлює підвищення природної ціни, а також змінює відносні ціни й заважає національному капіталу розподілятися найкращим способом та часто спричиняє зменшення обсягу виробництва. Обґрунтовуючи думку про вплив усіх податків на утворення і нагромадження капіталу, Д. Рікардо стверджував, що одні податки чинять такий вплив більшою мірою, інші – меншою. Держава повинна сприяти нагромадженню капіталу за рахунок зменшення рівня оподаткування [168, с. 26–27]. В. Андрущенко підкреслює, що Д. Рікардо не допускав думки, що податки здатні стимулювати будь-які додаткові ділові чи трудові зусилля, тому вважав, що держава має обходитися мінімальною сумою податків [180, с. 17].

Отже, основоположники класичної теорії податків, вважаючи податки злом, прагнули позитивно вирішити це питання у своїх працях, на основі яких виникла класична теорія податку. Ця теорія займає чільне місце й у сучасному податковому праві України [181, с. 129–132]. Класична теорія податків (теорія податкового нейтралітету), започаткована В. Петті, розроблена А. Смітом та розвинута Д. Рікардо, має вищий теоретичний рівень серед податкових теорій.

У 1819 р. Жак Шарль Леонард Сісмонд де Сісмонді у своїй праці «Нові засади політичної економії» визначив теорію податку як теорію насолоди, відповідно до якої податки є ціною, що громадянин сплачує за насолоди, які він отримує від суспільства. За допомогою податків громадянин купує насолоду від громадського порядку, правосуддя, забезпечення особистості та власності. Доповненням до усіх інших насолод слугує національний захист, що забезпечує кожному участь у вигодах, які створює громадський порядок [182, с. 171–174; 131, с. 18; 168, с. 27]. Як зазначає О. Романенко, цю думку поділяв і соціаліст-економіст П. Прудон, який заявляв, що податок є обміном [183, с. 108].

Дж. С. Міл сформулював «податкову теорію послуг», згідно з якою кожна людина зобов'язана віддати державі частину своїх доходів за отриману від неї підтримку. Отже, громадяни, сплачуючи податки, замість цього повинні отримувати від держави безоплатні блага та послуги. Він пов'язував податки з

державними витратами, водночас, наголошуючи на суворій залежності між ними. Дана теорія набула свого подальшого розвитку у працях К. Вікселя та його учня Е. Ліндаля [183, с. 108–109.]. Також Дж. С. Міл найпоспідовніше обґрунтував ідею податку як жертви, а також теорію рівномірності жертв, розуміючи останню як такий розподіл податків, від якого ніхто з платників не відчував би більше чи менше незручностей, порівняно з іншими платниками [168, с. 27–28]. Він звертав увагу на те, що за допомогою справедливого розподілу податків виховується сильне свідоме моральне почуття. До того ж, падіння моральності може спричинити всі помилки, допущені у фінансах та податковій системі, які є перешкодою для збагачення народу та піднесення його морального рівня [184, с. 147].

Як зазначає А. Соколовська, подальший розвиток ідеї рівномірності обкладання спостерігаємо у працях А. Вагнера [168, с. 27–28]. Зокрема А. Вагнер, опрацьовуючи питання прямого та непрямого оподаткування, зазначав про значну кількісну перевагу непрямих податків у тогочасній податковій системі та пропонував частково відмінити, частково здійснити кращий вибір об'єкта непрямого оподаткування та зменшити відсоток оподаткування. У прямих податках він пропонував встановити відмінність у відсотках оподаткування [185, с. 42–43]. Також він вважав, що покращенню матеріального становища нижчих класів суспільства сприятиме інший розподіл податкового тягаря: послуги державної діяльності, якими користується підданий у правозахисній сфері та суспільному добробуті, для бідного повинні обходитися дешевше, а для багатого – дорожче [185, с. 26, 30]. Окрім А. Вагнера, позиції теорії колективних потреб відстоювали й інші представники, зокрема Ф. Нітті, Е. Сакс, Е. Селігман, А. Шеффле, Л. Штейн [168, с. 28].

У другій половині XIX ст. розвинуто теорію страхової премії у працях А. Тьєра, Е. де Жирардена, Д. Мак-Куллоха, концепція якої полягала в тому, що члени суспільства утворюють щось на зразок страхової компанії, в якій кожен повинен сплачувати пропорційно своєму доходу або майну, оскільки витрати охорони і захисту повинні розподілятися відповідно до суми власності, що

охороняється [168, с. 25].

Прихильниками прогресивної теорії оподаткування (податкові ставки і тягар оподаткування збільшуються зі зростанням доходу платника податків) були К. Маркс і Ф. Енгельс, які пов'язували її зі знищенням приватної власності і побудовою соціалізму [131, с. 22]. Зокрема, К. Маркс звертав увагу на те, що «при відомому рівні розвитку і досить широких розмірах товарного виробництва функція грошей як засобу платежу виходить за межі сфери товарного обігу. Гроші стають загальним товаром договірних зобов'язань... Податі перетворюються з поставки натурою в грошові платежі ...» [186, с. 151].

Наприкінці XIX – XX ст. важливим у теорії податків був внесок К. Вікселля. Вважають, що він обґрунтував доцільність підпорядкування оподаткування принципу еквівалентності – забезпечення відповідності податкових платежів на користь держави обсягу суспільних послуг, наданих державою кожному громадянину [168, с. 29].

Другий період теорій розвитку податків, які вплинули на формування понятійно-категоріального апарату податкового права, характеризується тим, що за існування СРСР практично не розвивалась наука про податки. Це пов'язано з проголошеним тоді курсом на безподаткове будівництво соціалізму. У цей час вважалось, що оскільки в державі єдина форма власності – держава, то податки не потрібно застосовувати до державних підприємств й установ, тому що їх доходи є доходами державними. Істотна перебудова тогочасної податкової системи у державі почалась із середини 80-х років, з переходом на ринкові умови господарювання [166, с. 48].

Однак у світі продовжувався розвиток податкових теорій. Теорію податків, долучену до концепції добробуту та справедливості, найповніше розкрито у працях А. Пігу [183, с. 109]. Зокрема він вважав, що «примусовою передачею коштів від багатих, за допомогою оподаткування (на відміну від очікувань, пов'язаних з добровільною передачею коштів від багатих), неминуче приведуть до скорочення дивіденду, особливо у випадках, коли існує значне прогресивне оподаткування» [187, с. 346]. Також вартий уваги підхід А. Пігу з огляду на те, що

«кошти, які казначейство отримує в формі податкових надходжень за надприбутки або у формі податків на корпорації, повинні розглядатися як явище іншого роду. Їх необхідно враховувати в складі дивіденду, оскільки дохід компаній і приватних осіб розраховується як засоби, які залишилися після сплати цих податків, тому якщо виплачуваний ними податок не враховувався б казначейством, він не враховувався б зовсім» [188, с. 111]. Важливе місце у сучасній фінансовій науці посідає розроблена А. Пігу теорія зовнішніх ефектів (екстерналій) [168, с. 29–30].

У 1936 р. Джон Мейнард Кейнс у праці «Загальна теорія зайнятості, процента і грошей» на противагу аргументам і висновкам класичної теорії протиставив свої аргументи і висновки. Він зазначав, що зміни в податковій політиці є одним із об'єктивних чинників, які впливають на схильність до споживання. Він вважав, що «якщо податкова політика навмисно використовується як інструмент, за допомогою якого має бути досягнуто більш справедливого розподілу доходів, вона буде, звичайно, ще сильніше впливати на збільшення схильності до споживання» [189, с. 137, 210; 131, с. 19; 168, с. 30].

У 50–х роках ХХ ст. Мілтон Фрідман (вважав, що між економікою і політикою існує тісний зв'язок [190, с. 7; 191, с. 87–89]) на основі кількісної теорії грошей сформував податкову теорію монетаризму (прим. – основна праця М. Фрідмана «Кількісна теорія грошей») [131, с. 19]. Монетаристи вважали, що грошова сфера є головним джерелом криз і нестабільності економічного розвитку, тому що податки нарівні з іншими механізмами впливають на грошовий обіг [192, с. 196; 131, с. 19].

На початку 80–х років ХХ ст. М. Бернс, М. Стайн та А. Лаффер сформулювали теорію економіки пропозиції, яка ґрунтується на тому, що високе оподаткування негативно впливає на підприємницьку діяльність та інвестиційну активність, що зрештою призводить до зменшення податкових надходжень. На думку О. Романенко, саме А. Лаффер обґрунтував пряму залежність між прогресивністю оподаткування, доходами бюджету й оподаткування частиною національного виробництва та зауважив, що зниження податкових ставок

сприятиме ліквідації бюджетного дефіциту, зменшенню державного боргу [183, с. 110; 131, с. 19]. Як зазначає Н. Пришва, теорію А. Лаффера покладено в основу податкових реформ, проведених у США та країнах Західної Європи, починаючи з 80-х років ХХ ст. [133, с. 24].

С. Фішер, Р. Дорнбуш та Р. Шмалензі вважали, що «діяльність держави не настільки нешкідлива, хтось за неї повинен оплачувати. Державними структурами різних рівнів вводиться безліч податків на громадян... Люди намагаються уникнути податків, а це призводить до того, що суспільство даремно витрачає свої ресурси. Насправді податки часто так спотворюють ринок, що досягти соціально оптимального розподілу ресурсів неможливо» [193, с. 250].

Для третього періоду теорій податків та їхнього впливу на розвиток понятійно-категоріального апарату податкового права характерно те, що за умов розвинутої ринкової економіки податки набувають найбільшого розквіту і стають об'єктивним елементом у фінансових відносинах між державою та юридичними та фізичними особами. У кожній державі завершується формування моделі податкової системи, якою охоплюються методи та об'єкти оподаткування, ставки податків, строки їх сплати, контроль за їх надходженням й витрачанням тощо [136, с. 16].

В особливій ситуації опинилися держави, що утворилися на території колишнього СРСР. Вони вирішили ввести ринкові реформи, приватизувавши підприємства державного сектору. Тоді практично повністю було втрачено управління державним сектором [136, с. 16]. Відродження податкових відносин в Україні почалось із прийняття Закону УРСР від 25 червня 1991 р. «Про систему оподаткування», в якому закладено принципи побудови податкової системи [58], а з 1992 р. почалося цілеспрямоване формування власної податкової системи [166, с. 48–49].

Саме з 1991 до 1997 рр. тривав період пошуку способів оптимізації податкової політики нашою державою. Однак, як слушно зауважують Н. Ткаченко та Н. Ільєнко, основним його недоліком було те, що під час проведення будь-яких змін жодного разу не враховувано основних принципів

оподаткування, які сформульовано ще А. Смітом [194, с. 99]. Варто зазначити, що у Додатку до Розпорядження Президента України від 18 серпня 1997 р. № 298/97-рп «Про Невідкладні заходи щодо прискорення реформ і виведення економіки України з кризи» зазначено про поставлене для Кабінету Міністрів України завдання, яке полягало у підготовці всього необхідного для прийняття Верховною Радою України у 1999 р. ПК України [195]. Це започаткувало опрацювання питання кодифікації податкового законодавства в Україні.

Також про розроблення та ухвалення ПК України, однак вже протягом 2007 р., а у 2008–2012 рр. – про реалізацію положень ПК України, йшлося у Концепції реформування податкової системи України, яку схвалено відповідно до розпорядження Кабінету Міністрів України від 19 лютого 2007 р. № 56-р [196]. ПК України, прийнятий 2 грудня 2010 р., набрав чинності 1 січня 2011 р. [26], що стало великим здобутком як для вітчизняної системи права загалом, так і для податкового права та його понятійно-категоріального апарату зокрема.

Проаналізувавши еволюцію теорій податків у суспільстві представниками різних наукових шкіл [197, с. 115–124], вважаємо, що їх багатовіковий досвід є важливим як для вітчизняної науки податкового права, його понять, категорій, так і для системи оподаткування загалом, адже сьогодні залишаються актуальними одвічні проблеми сфери оподаткування: підвищення розміру податку, збільшення видів податків, ухилення від податку шляхом корупції та інше, що негативно відображається як на матеріальному становищі платників податків, так і податкових органів.

2.3 Історико-правовий аналіз становлення понятійно-категоріального апарату податкового права у країнах світу

У сучасному суспільстві країни високої правової культури демонструють значний рівень збору податків до бюджету (Великобританія, Швейцарія, Швеція та інші). Більше того, громадяни цих країн погоджуються із збільшенням податків, оскільки навзаєм отримують високий ступінь соціального захисту. Адже

проблема податків – проблема довіри до влади і усвідомлене розуміння платниками податків того, куди скеровано гроші [198, с. 52–53].

На сучасному етапі невід’ємною частиною фінансової політики держави є податкова політика. Податкове право як один з найважливіших компонентів (хоча і відносно відокремлений) фінансового права регулює відносини, що формуються у сфері податкової діяльності кожної держави [199, с. 56].

У міжнародному оподаткуванні потрібно відрізнити податкову систему від системи оподаткування. Податкова система – це сукупність форм податку (акцизи, мита, внески у позабюджетні фонди тощо) і способів управління ними в межах конкретної держави, а система оподаткування – єдиний комплекс взаємодіючих компонент, що визначають форму і спосіб існування та вираження змісту податкових відносин за певним видом податку [200, с. 7].

Податкові системи різних країн світу відрізняються за типом побудови, ставками податкових платежів, методикою їх розрахунку, способу стягнення, кількістю податків [201, с. 7]. Вважаємо, що саме податкова система є складовою предмета податкового права, яке має певну систему понять і категорій [202, с. 83–86]. До того ж, наука про податки в країнах світу має свою власну і головну категорію – податки, які є головним об’єктом або предметом дослідження. Але для повного і всебічного відображення суті та економічного змісту категорії податків наука про податки використовує цілу низку загальних і спеціалізованих понять. До перших і належить поняття «податкове право», яке є цілісним поняттям, що розкриває структурну, функціональну сутність цієї категорії податків. Без їх ретельної розробки як з юридичного, так і соціально-економічного погляду неможливе ефективне функціонування податків та механізму оподаткування [203, с. 12–13]. Водночас потрібно зазначити, що податкове право визначається як фінансово-правові норми (загальнообов’язкові правила поведінки), якими регулюються суспільні відносини із встановлення, запровадження в дію і стягування податків, а також здійснення податкового контролю та притягнення до відповідальності за вчинення податкового правопорушення [199, с. 56].

Юридична наука у сфері податкового права також особливу увагу традиційно приділяє вивченню податку як правової категорії. Його характерними ознаками зазвичай визначають обов'язковий характер податкового платежу і можливість використовувати примус для забезпечення виконання податкового обов'язку [204, с. 53]. На практиці у розвинутих країнах достатньо часто у сфері оподаткування розрізняють прямі і непрямі податки. Л. Миргородська звертає увагу на те, що такий розподіл є достатньо умовним, однак вважають, що прямі податки є податками, які стягують безпосередньо з одержувачів доходів – фізичних та юридичних осіб, а непрямі податки – в процесі руху доходів або обороту товарів, за допомогою яких здійснюють перекладання податкового тягаря на кінцевих носіїв [205, с. 79].

Водночас для дії базових понять необхідно дати їм визначення, що розкривають їхні істотні ознаки, а також використовувати спеціалізовані поняття [203, с. 12–13]. Визначення сутності базисних понять і категорій податків неможливе без використання спеціалізованих понять податкового права. До таких належать елементи податку (платники податків або суб'єкти податку, об'єкт оподаткування, податкова ставка, податкові пільги, база оподаткування, податковий період, джерело податку, порядок і терміни сплати податків), податковий розрахунок, облік податків, податкові органи, податкове зобов'язання, податкові надходження, принципи оподаткування [202, с. 83–86].

Предмет і метод науки податкового права, її поняття та категорії розширює проблема міжнародного оподаткування, яка гостро постала між країнами. Її мета – усунути подвійне оподаткування за допомогою зближення (гармонізації) податкових режимів країн світу, укладення різнобічних податкових угод. Кожна країна світу повинна здійснювати самостійно розподіл функцій щодо регулювання діяльності в галузі міжнародного податкового права, з урахуванням свого національного розвитку і економічної політики. Тоді необхідно врегулювати питання самостійності і незалежності такої організації [206, с. 70].

Вважаємо, що поняття і категорії податкового права в різних країнах світу впроваджуються, змінюються і удосконалюються з розвитком глобалізації як на

рівні світового суспільства, так і суспільства кожної з цих країн. Однак важливим водночас є досвід, який залишився нам у спадок від стародавніх країн та який не втрачає своєї актуальності сьогодні. До того ж, як слушно зауважує О. Шпильківська, «за походженням терміни фінансового права складають три генетично різні групи, кожна з яких виявляє специфіку активних процесів термінотворення в українській мові: а) власномовні (спільнослов'янські) терміни; б) давні іншомовні запозичення (грецизми й латинізми); в) нові іншомовного запозичення (з французької, італійської, німецької та англійської мов). Терміни, утворені на питомому національному ґрунті, сягають корінням індоєвропейської або спільнослов'янської доби й засвідчують високий потенціал до термінотворення й розширення правової термінологічної системи» [41, с. 15–16].

Науковці звертають увагу на те, що римську правову думку спостерігаємо в сучасній правовій культурі Європи. Зокрема вживання термінів, зворотів і сентенцій, які сформульовано ще римськими юристами, визначають основи та правові конструкції, що використовуються у правничій риторичі, у правотворенні, для обґрунтування документів, у судовій практиці тощо [207, с. XLVII]. Якщо ж брати до уваги фінансову сферу, зокрема й податкове право, то слушною є думка про те, що базові терміни, такі як «фіск» та «фінанси», вперше наведено у латинській мові [180, с. 132].

Як раніше, так і тепер податки визначають як фінансову категорію, тому слушно проаналізувати їх особливості та становлення у фінансових системах стародавніх країн з властивою їм термінологією. Розпочнемо із Стародавнього Риму, який був найбільшою античною рабовласницькою державою [208, с. 126]. В історії існування римської держави виокремлюють такі основні періоди: 1) найдавніший (царський), який проіснував від часу заснування Риму його першим царем Ромулом до вигнання останнього царя Тарквінія на прізвисько Гордий в 509 р. до н. е.; 2) республіканський, яким охоплено приблизно п'ятивікову історію (509 – 27 рр. до н. е.); 3) імперський, який поділяється на принципат (27 р. до н. е. – 284 р. н. е.) та домінат (з 284 – 476 рр. н. е.) [209, с. 169–170; 210, с. 45; 211, с. 60].

У ранньому періоді римської історії характерним є тимчасовий характер податків, які стягувались з громадян [212, с. 41]. Оскільки в цей час панував родовий лад з суспільною власністю на землю, то держави як такої не існувало [213, с. 50, 58]. Першою письмовою пам'яткою римського права вважають «Закони XII таблиць», які оприлюднено в середині V ст. до н. е. [213, с. 63].

Для періоду Республіки характерним є те, що продовжувало існувати боргове рабство, тобто збирачі податків давали у борг жителям під високі відсотки гроші, іноді навіть до 48 %, однак за несплату коштів боржники потрапляли у рабство [214]. Також тоді нещадно експлуатувались непосильними податками завойовані провінції (країни за межами Італії, які завоювала Римська республіка [215, с. 100]), якими правили повновладні римські намісники [216, с. 157]. Оскільки у римлян не було власної фінансової адміністрації, то податки вони збирали через приватних осіб, так званих відкупників або публіканів, які вносили до державної скарбниці повну суму податку, а потім за допомогою своїх людей збирали з жителів провінцій покладений податок. До того ж, важливим є те, що відкупна система збору податків призводила до швидкого руйнування та виснаження провінцій [213, с. 110, 117].

Важливого значення у розвитку римської державності набула реформа, започаткована Сервієм Тулієм, що полягала також у введенні плебеїв до складу римської громади [211, с. 62], завдяки чому їх визнавали громадянами і вони сплачували військові повинності та податки [215, с. 36]. За цих часів сплата податку полягала у жертвопринесенні до скарбниці певного храму, а розмір податку визначався відповідно до певної частки від врожаю і приплоду худоби. За порушення сплати податків передбачалися суворі санкції [217, с. 41–42; 218, с. 55]. Певного значення набули й закони Гая Гракха, які встановлено в інтересах вершників. За його законами відкуп податків з провінції Азії віддавали не в провінції, а до Риму, тобто здавався прямо в руки римським вершникам [213, с. 117–118]. Свого часу певні заходи в цьому напрямі здійснив Гай Юлій Цезар. Він залишив за римськими відкупниками право збирати лише непрямі податки [213, с. 169].

У попередніх наших дослідженнях проаналізовано, що у період як Римської республіки, так і Римської імперії існували різні види податків, які вважали державними доходами. Завдяки цьому кожен із податків визначався окремим терміном із властивим йому змістом, що становило тогочасну податкову термінологію [219, с. 185–191].

У Римській імперії за часів принципату провінції обкладали натуральним податком, який згодом став регулярним річним податком [220, с. 316, 151]. Однак в історії податків Римської імперії заслуговує на увагу той факт, що після завоювання Македонії римських громадян було звільнено від податку, яким їх обкладали, адже доходи, отримані завдяки завойованим територіям, досягли достатньо високого рівня [220, с. 316, 301, 146].

За часів імператора Октавіана Августа доходи державної казни були розділені на імператорські та сенатські [180, с. 175]. Імператорський податок призначався лише для потреб державного управління та згодом переходив наступному імператору [220, с. 134].

Під час правління Августа введено такі податки: з продажу і торгів; зі спадщини; з вартості викупу раба [220, с. 66, 326]; на безшлюбність [211, с. 90]. Фінансовими питаннями у цей час займалися прокуратори, які також іноді могли керувати невеликими провінційними областями. До прикладу, за часів Ісуса Христа Палестиною керував Понтій Пилат [213, с. 195], а податки, які згадано у Євангеліях, були регулярними поземельними і подушними податками, що встановлювались римською владою. Для цього часу також характерним є те, що існувала численна кількість зборів за: користування мостами, шляхами, бродами, зупинення для перевірки багажу тощо [170, с. 127]. Август здійснив впорядкування системи збору податків, призначивши прокураторів керувати державними інтересами [213, с. 199].

Імператором Гаєм Калігулою встановлено щоденний податок на повій, який сплачували за одні зносини. Також він запровадив судове мито, що стягувалось на користь скарбниці завчасно з кожного цивільного спору в розмірі сорока відсотків від спірної суми. У разі, якщо сторони відмовлялись від своєї позиції у претора

або ж домовлялися між собою ще до суду, то за це вони підлягали покаранню. Зазвичай судове мито сплачував той, хто програв справу [221, с. 46, 101].

За часів імператора Веспасіана зміцнилося фінансове становище Римської імперії, яке послабив своїм марнотратним правлінням Нерон. Веспасіан впровадив різні способи грошових надходжень, серед яких основними були податкові надходження від провінцій, що як наслідок зумовлювало збільшення податків у два рази. Також скасовано звільнення від податків, яке подарував грецьким містам Нерон, та введено податок на відхожі місця. Відомий щодо цього вислів Веспасіана «гроші не пахнуть» влучно свідчить про зміст його податкової політики. Однак Веспасіан звільняв від податку землі в провінціях, якими володіли римські громадяни [213, с. 217, 291].

Реформами імператора Септимія Севера впорядковано систему управління, що підвищило боєздатність римської армії, зміцнило як зовнішню безпеку, так і внутрішнє становище Римської імперії. Він звільнив від податків та повинностей багато міст, а також щедро роздавав права римського й латинського громадянства [213, с. 311].

Імператор Каракалла завдяки конституції Антоніана (названа його офіційним іменем Марк Аврелій Север Антонін), дозволивши отримувати право римського громадянства майже усім вільним жителям Римської імперії, зміг подолати так фінансові труднощі, адже новими громадянами справлялись численні податки [213, с. 312]. Водночас становище нижчих прошарків тогочасного населення було важким. Численними податками обкладали дрібних землевласників, що призводило до зубожіння селянства [218, с. 67–68].

Так відбувалося зрівнювання усього вільного населення Римської імперії в громадянських правах, що свідчить про мету реформування податкової системи, оскільки з'являється можливість обкладати однаковим податком привілейовані групи населення поряд з іншими жителями країни, а також поширювати на всіх жителів податок на відпущення рабів на свободу, податок на спадщину, які накладалися лише на повноправних громадян [221, с. 43–44].

Під час доміную у Римській імперії один раз на п'ять років сплачували

промисловий податок [220, с. 76].

Податки у Римській імперії реформовано за правління Діоклетіана, який сприяв прикріпленості платників податків до місця їх проживання, що гарантувало повне надходження податків у казну, а для магнатів – постійну робочу силу. Діоклетіан змінив систему збору податків так, що більша їх частина справлялася не грошима, а натурою: м'ясом, зерном, вовною тощо [213, с. 325]. Однак розмір такого обкладання був значно більший, аніж раніше [211, с. 78]. Водночас існували також інші податки, серед яких податок: з худоби, для городян (окрім солдатів та служителів культу) [220, с. 61].

У 289–290 рр. проведено загальний перепис усього населення Римської імперії для точної розкладки податків, який повторювали кожні 15 років. Після загального перепису введено поголовний облік усіх жителів Римської імперії, які зобов'язувалися сплачувати прямий податок. Сільські хлібороби сплачували поземельний податок з одиниці площі, а з городян стягувався подушний податок. У всій Римській імперії, разом з Італією, окрім її південних територій, які належали до Риму, жителі якого були звільнені від сплати податків, встановлювались єдині як розміри податків, так і способи їх справляння [213, с. 325].

У 375 р. до розпаду Римської імперії на Західну і Східну частини, в її Західній частині разом із занепадом держави деградувала податкова система [170, с. 138]. Східна ж частина Римської імперії продовжувала залишатися Романією, яка потім стала Візантійською імперією [222, с. 16].

Отже, податки у Стародавньому Римі, пройшовши свій складний і розгалужений шлях розвитку, були засобом, за допомогою якого держава могла наповнювати свою скарбницю. У спадок від античного Риму перейшли поняття і терміни, які не втратили своєї актуальності для сучасної податкової сфери України. Складність у справлянні податків у Стародавньому Римі породжувала їхню різноманітність. Сьогодні маємо змогу спостерігати у податковій сфері чисельні податки та збори, що створює несприятливі умови для платників податків. Проаналізувавши досвід античного Риму, потрібно зазначити, що це й

сьогодні не зовсім сприятливо впливає на економічний розвиток як країн у світі, так і України.

Також визначною цивілізацією в історії людства можна визнати еллінську, або давньогрецьку. Зі Стародавньою Грецією пов'язана поява податкової служби на Європейському континенті. Першу відому історикам податкову систему створено ще у II тис. до н. е. на острові Крит [146, с. 22], а грецька мова і сьогодні широко вживається в науковій термінології [223, с. 155]. Оскільки серед складових фінансової сфери як за часів Стародавньої Греції, так і тепер, є податки, то, доцільним видається дослідити особливості їх становлення, застосування, зміни та справляння. Це зумовило певний науковий інтерес для дослідників, серед яких Д. Бойко, Л. Бостан, С. Бостан, О. Гавриленко, О. Колесников, О. Коковіхіна, В. Латишев, В. Макарчук, Н. Нечай, В. Павленко, В. Процик, Б. Тищик, Г. Трофанчук, Н. Хома, З. Черниловський, Ф. Ярошенко та інші.

У Стародавній Греції в VII–IV ст. до н. е., поряд із податками на доходи у розмірі однієї десятої або однієї двадцятої частини від доходів, існували також акцизи, які називались «приворітними зборами» (біля воріт міста) [224, с. 18]. Платникам податків встановлювалась певна кількість продукції, яку вони повинні були здавати державі. Податки справлялися натурою: просом, пшеницею, виноградною лозою, оливковою олією, а також певною кількістю корів, волів, баранів, овець, свиней. Двірцева адміністрація, збираючи податки, брала до уваги наявні минулорічні борги та оголошувала свої розрахунки про розмір оподаткування на наступний рік. Історія податкової системи Давньої Еллади пов'язана з часом найвищого розквіту давньогрецького суспільства у V–IV ст. до н. е. [146, с. 22].

Центром розвитку цього великого грецького світу до початку V ст. до н. е. був Балканський півострів, територія власне Греції. Тут тоді виокремилися два найзначніші міста-держави – Афіни й Спарта. Розвиток цих держав відбувався по-різному. Спартанська громада мала аграрний, землеробський характер, однак торговельно-грошові відносини тут були розвинені слабо. Афіни були іншим

типом рабовласницького міста-держави. Інтенсивне зростання продуктивних сил афінського суспільства призвело до порівняно раннього розкладу громади [146, с. 23].

За право проживати в Афінах і займатися тут ремеслами та торгівлею метеки (іноземці, що поселилися в Афінах взагалі не були наділені громадянськими й політичними правами [225, с. 31]) сплачували особливий поголовний податок – метекіон. Він становив 12 драхм (давньогрецька грошова одиниця) з чоловіка і 6 драхм із жінки. Крім того, метеки мали сплачувати ще й інші різноманітні платежі і виконувати повинності, зокрема військову. Метеки були обмежені й у своїх економічних правах [146, с. 23]. За несплату податку вони могли потрапити у рабство [225, с. 37].

В Афінах сплата податку і виконання певних повинностей на користь суспільства, держави були важливим обов'язком [223, с. 160]. Громадяни Афін в особливих випадках сплачували прямий податок, але повинні були нести зобов'язання щодо організації різних свят, театральних вистав тощо за власний рахунок [216, с. 113–114]. Обов'язок сплачувати податки, як правило, замінювався для громадян літургіями – натуральними повинностями або громадськими службами (*λητουργίαι* чи *λειτουργίαι*) [226, с. 60], які накладали тільки на заможних людей [146, с. 24].

У найдавніші часи літургії були природним наслідком великих політичних прав заможних людей, а згодом – наслідком принципу рівності в демократичній республіці. Обтяжуючи заможних громадян, держава так підтримувала бідних людей. Майно в три таланти зобов'язувало власника до літургії, і що заможнішим був громадянин, то обтяжливішими були його літургії, які іноді призводили до розорення і злиднів навіть заможних людей [227, с. 281–282].

Літургії поділяли на: а) звичайні, які мали періодичний характер, тобто вони повторювалися регулярно, щороку. До них належали хорегія, гімнасіархія; б) надзвичайні – трієрархія, проейсфора та архіфеорія [146, с. 24; 223, с. 160–161; 226, с. 60; 227, с. 283–288]. Щорічно майже 60 громадян виконували літургії. Заборонялось призначати комусь літургію двічі на рік, а також два роки поспіль.

Відмовлятися від літургії вважалося ганьбою [223, с. 161; 228, с. 110; 229, с. 55].

Від літургій було звільнено архонтів, незаміжніх спадкоємиць, сиріт (до закінчення одного року після змужнілості) та осіб, які користувалися особливими привілеями за заслуги перед державою. Громадяни кожної філи дотримувалися черги у виконанні літургій. Однак наполягати на дотриманні черги і законній кількості літургій вважалося непристойно, адже це свідчило про відсутність патріотизму і релігійного почуття (більша частина літургій належала до релігії і культу) [227, с. 282].

В Афінах організовували також збори щодо продажу нерухомості і віддання на відкуп податків. У всіх цих випадках держава стягувала на свою користь мито в розмірі від 0,5 до 5 %. До державної скарбниці надходили також судові збори та штрафи, гроші від продажу конфіскованого майна [230].

У важкий період в Афінській державі громадян і метеків обкладали тимчасовим і надзвичайним прямим податком, який називався ейсфора. Вперше його запроваджено в Афінах у 428–427 рр. до н. е., і це був податок на нерухоме та рухоме майно. У 428 р. загальний розмір прибутку від ейсфори до скарбниці становив 200 талантів. Ейсфора була найненависнішим податком в Афінах. Тому до неї вдавалися дуже рідко. Навіть коли цей податок стягували протягом тривалого часу, його завжди розглядали як тимчасовий захід [146, с. 25].

В Афінах вважали, що вільний громадянин не повинен сплачувати податки, оскільки вони несуть на собі своєрідне тавро рабства, а, отже, принижують гідність людини. Без бажання вони визнавали й податки з майна. Афінянам було властиво вносити добровільні пожертви, однак до вподоби їм було отримати данину з ворогів, яких вони перемогли та зі своїх союзників [224, с. 18].

Бюджет Афін становили дві основні частини: прибуткова та видаткова. Прибуткову частину афінської скарбниці поділяли на звичайну, яка була постійною та надзвичайну, яка мала характер непостійної, одноразової. Звичайні прибутки складались із: а) надходжень від державних маєтків, земель, лісів, копалень (особливо срібних і золотих); б) податків, які сплачувались метеками та вільновідпущениками (12 драхм на рік), а також податку за володіння рабами

(3 оболи за раба); в) мита за ввезення і вивезення товару (2 % його вартості), також ринкових оплат (за право торгівлі) та портових ... тощо. Надзвичайні прибутки склалися з: а) добровільних внесків та пожертвувань афінських громадян і чужинців; б) майнового податку, що стягувався за надзвичайних умов (для поповнення скарбниці) з громадян, які мали майно понад 1 тис. драхм; в) трофеїв, захопленого на війні майна, цінностей тощо [223, с. 182].

Отже, Афінська держава мала ефективну податкову систему, проте всі кошти, які збиралися, були значно менші від сум, що надходили від збору особливого грошового податку з афінських союзників [231]. Однак високі податки на майнові класи і відносний соціальний комфорт для низів суспільства призвели до сповільнення темпів економічного розвитку, втечі капіталів з країни [218, с. 47].

Наприкінці IV ст. до н. е. в Афінах настала криза. Іншим полісом, який мав значний вплив на історію Стародавньої Греції, була Спарта. Монолітна соціальна структура панівного класу, що перетворився в могутню військову організацію, сприяла швидкому піднесенню Спарти серед грецьких держав. Спарта була постійним суперником Афін за політичне домінування в регіоні. До V ст. до н.е. вона майже над усім Пелопоннесом встановила свою гегемонію [232, с. 78–79].

Власність держави становили кріпосні ілоти. Ілот не мав своєї землі. Він працював на ділянці, наданій спартанцю державою, однак мав своє господарство і свої знаряддя виробництва. Від урожаю, отриманого з землі, він повинен був щорічно сплачувати господарю натуральний податок – 70 медимнів (мір) зерна та 12 мір його дружині. Крім того, давати ще певну кількість масла, вина, винограду, м'яса та ін. Заборонялося зменшувати розмір податку [208, с. 78; 233, с. 40; 223, с. 204].

Спарта в результаті Пелопоннеської війни (431–404 рр. до н.е.) зіткнулася з Афінами. Війна тривала 27 років і закінчилася перемогою Спарти з покладанням на переможені Афіни великої контрибуції. Наслідком цієї війни для Спарти був величезний прихід золота в країну [208, с. 86], що призвело до послаблення Лікурівського устрою. Також через виснажливі війни, у яких брала участь

Спарта, значно скоротилась кількість повноправних громадян – спартанців, тому як заохочувальний захід для збільшення народжуваності дітей, владою встановлено, що громадянин, який мав чотирьох синів звільнявся від податків [223, с. 215].

У Спарті в IV ст. до н. е. відбулася майнова диференціація, завдяки цьому набули розвитку товарно-грошові відносини, залишився в минулому колишній аскетичний спосіб життя, характерний для спартанців. В III ст. до н.е. на вимогу спартіатів, що зубожіли, зроблено спроби відновити колишні порядки, однак вони зазнали краху. Остаточно ослаблена Спарта, яку виснажила внутрішня боротьба в середині II ст. до н. е., потрапила під владу Риму [232, с. 79].

Отже, у Стародавній Греції не існувало певної системності в справлянні податків до державної казни, тому механізм збору надходжень був досить розгалужений [234, с. 98–100]. Податки здебільшого використовували для видатків на основні потреби держави, а саме: на утримання армії, будівництво храмів, оборонних споруд, роздавання грошей бідним та інші потреби громадян, які негативно ставилися до особистих податків, оскільки вважали, що такі податки є принизливими [235, с. 3–8].

За часів Стародавнього світу водночас із рабовласницькими Грецією і Римом існували країни з іншим способом виробництва, умовно названим в науці «азіатським». Це країни Стародавнього Сходу [236, с. 10], які започаткували всесвітньо-історичну цивілізацію. Безперечно східна (особливо єгипетська) державність вплинула спочатку на елліністичні монархії, а потім на Рим, Візантію та ін. [237, с. 2, 4]. Термін «Стародавній Схід» запроваджено античними авторами, які називали так країни, розташовувані на схід від греко-римського світу. Цей термін є достатньо умовним, адже Стародавній Схід виходить за географічні межі Сходу (Стародавній Єгипет розташований у Північно-Східній Африці). Також між старосхідним та античним світами не існувало визначених кордонів, їх території частково збігалися. Однак цей недосконалий термін закріплено в історичній науці [238, с. 7].

Хронологічно Стародавній Схід охоплює кількатисячний відрізок часу – від

кінця IV тис. до н. е. (відбулось виникнення перших старосхідних держав), до середини I тис. н. е. (коли останні з них, як вважають орієнтологи, вступили у середньовічну фазу свого історичного розвитку). Завдяки цьому хронологічні межі між стародавністю та середньовіччям на Сході більш умовні, ніж реальні [238, с. 7–8].

Історією Стародавнього Сходу охоплено історичний розвиток найдавніших східних держав, що існували на значній території Північно-Східної Африки, Передньої, Південної і Східної Азії [239, с. 5]. Стародавній Схід – не тільки колыска людської цивілізації і першої державності, але й початок правової історії людства. Саме тут сформовано перші правові форми, правові інститути, правові поняття. Саме тут право вперше поступово поширило свій вплив на різні сфери суспільного життя, які раніше регулювалися звичаями і моральними нормами родового ладу [240, с. 22].

Можна вважати, що у країнах Стародавнього Сходу зароджувались також і основні поняття й категорії податкового права. Питаннями, пов'язаними з розвитком податків у країнах Стародавнього Сходу (Стародавнього Єгипту, Стародавнього Вавилону, Стародавньої Індії та Стародавнього Китаю) в різний час займалися В. Авдієв, К. Батир, В. Графський, О. Жидков, О. Крижанівський, В. Макарчук, Б. Тищик, Б. Тураєв, З. Черниловський та інші.

У Стародавньому Єгипті в складі державного апарату важливе місце займало фінансове відомство, – «білий дім», яке, крім збирання численних податків та інших зборів з населення, здійснювало розправу над неплатниками податків. Діяльність цього органу мала яскраво виражений класовий характер. У міру зростання майнової нерівності зростали також розміри податків, які, насамперед, стягували з селянських общин. Кошти з державної скарбниці у вигляді платні і різних подачок потрапляли до рабовласницької знаті і були одним з важливих джерел її збагачення. Отже, за допомогою фінансового відомства у рабовласницькій державі стягували податки з її громадян. Розвиток фінансової діяльності держави, посилення експлуатації сільських общин призвело до ускладнення діяльності фінансового дому [204, с. 37, 39; 240, с. 35].

Фараони звільняли храмові господарства і членів знатних родин від низки податків. Водночас жерці на користь фараона були звільнені як від виконання будь-яких повинностей, так і від сплати податків [211, с. 13; 240, с. 30; 241, с. 70]. Писарі також звільнялися від сплати податків, різних трудових повинностей на державу [238, с. 42]. Жерці Фів щорічно у вигляді податків отримували приблизно 52 кг золота, 1090 кг срібла, 850 голів великої рогатої худоби, 290 тис. штук птиці тощо. До того ж, фараон Рамзес V подарував їм 864 тис. агур орної землі (агура = 2730 м), 433 ділянки садів, 83 судна, 65 міст і сіл, декілька тисяч рабів [241, с. 70]. Все це було у завідуванні головного скарбника, який володів титулом «завідувач того, що дає небо, родить земля і приносить Ніл», а також «завідувач усім, що є і чого немає». Численне державне, а саме царське майно, також відносилось до відання цього міністра. Під його відомством були наглядачі «білої палати» (скарбниці), «двох житниць» і т. д., а також багато писарів. Ці чиновники обліковували усе державне господарство, стягували податки тощо [237, с. 203; 241, с. 74]. Збирачі податків мали свою військову охорону [241, с. 75].

Доходи держави складалися з надходжень від пограбування власного народу і з надходжень від пограбування чужих народів. Селяни були зобов'язані віддавати чиновникам частину врожаю, худоби, птиці тощо. Ремісники віддавали дещо зі своїх виробів. Водночас за участю величезної кількості вільного населення, на яке покладався обов'язок працювати в інтересах держави, відбувалося спорудження каналів, гребель, дамб, будівництво палаців і храмів, гробниць. Стягнення податків здійснювалося крайніми заходами, про що описано в єгипетському документі цього часу: «Черви крадуть половину зерна, гіпопотами пожирають іншу, миші множаться в полі, сарана налітає ... А чиновник пристає до берега, він обходить навколо жнив, свита його з палицями, негри з різками. Вони кажуть: «Подавай зерно». Немає його – вони б'ють господаря ... Він зв'язаний і кинутий у канаву ... , його дружина і діти зв'язані» [208, с. 32].

Завоювання Єгиптом сусідніх країн давало можливість широко експлуатувати їх природні багатства і населення, а також вести у значному масштабі зовнішню торгівлю. Найбільша частина всіх багатств, що були

привезені до Єгипту, зосереджувались в руках правлячого класу рабовласників, до складу якого входило також вище жрецтво. За наказом царя «вожді всіх іноземних країн, схиливши голову, приносили податі для храму» [239, с. 264–265]. До появи монетної одиниці в Стародавньому Єгипті податки вносили натурою – зерновим хлібом, худобою, птицею, плодами, злитками благородних металів тощо [237, с. 203; 208, с. 32].

Характерним для єгипетської податкової системи було те, що із збереженням власності держави на землю земельна рента поєднувалась з державним податком. Селянам-общинникам доводилося сплачувати величезні побори. Населення повинно було сплачувати різні податки: з робіт на дому, з кожної корови, з кожного виноградника та пальмового дерева, з виготовлення художніх та ремісничих виробів, з укладених договорів, з кожного корабля, із урожаю хліба й приплоду худоби, з фінікових садів і з полів кунжуту, із риболовецьких общин тощо. Поряд з цими податками стягувалися окремі податі сріблом і спеціально царські податі натурою. Всі ці прибутки поповнювали царську скарбницю і становили двірцеве майно, яке поряд з храмовим перебувало під особливим захистом закону. Сплата податків нерідко призводила до повного зубожіння селянського господарства. Таким чином, збір податків у Стародавньому Єгипті перетворився на одну з форм класової боротьби [240, с. 39–40; 239, с. 92].

Селяни-общинники, які були прикріплені до землі, наданої фараонами в користування храмам, чиновникам, воїнам, на користь держави, крім ренти, повинні були віддавати володільцям землі від 1/3 до 5/6 частини врожаю та не мали змоги самовільно залишити закріплену за ними ділянку [241, с. 71].

Деякі селяни звільнялися від примусових робіт на вельмож, однак повністю вільними вони бути не могли, оскільки зобов'язані були сплачувати податок за користування землею й водою для її зрошення. До того ж, вони займалися виконанням таких загальнодержавних робіт як будівля царських гробниць, храмів, іригаційних споруд тощо. Селян, які були неспроможні сплачувати натуральні та грошові податки, виганяли із землі, позбавляли засобів до

існування. Однак тільки за часів володарювання фараона Хоремхеба (XIV ст. до н. е.) їх вигнання замінили побиттям палицями [238, с. 74–75; 241, с. 71, 78].

У Стародавньому Вавилоні податкові питання розглядали органи общинного управління [240, с. 49]. Державну казну складали натуральні та грошові податки, які вносило населення, а також доходи, отримані з палацового та храмового господарства [216, с. 48].

Здебільшого вільне населення Стародавнього Вавилону складалося із сільських общинників. Громада загалом перестала бути колективним власником землі. Дозволялося вільно продавати землю, передавати її в заставу, орендувати тощо. Орендар, крім орендної плати, що становила від 1/3 до половини врожаю, сплачував податки державі тощо [216, с. 47]. У розрахунках зерно було прирівняне до срібла [239, с. 84].

У Стародавньому Вавилоні утворення рабовласницької знаті, поява великих власників відбувалися збагаченням верхівки общинників, а також в результаті формування державної знаті (палацової, міської, місцевої адміністрації) і жерців. Жрецька знать отримувала величезні доходи від пожертвувань, як дари, отримані від державної влади, а також як наслідок експлуатації трудового народу, що працював на храмових землях [240, с. 43–44]. Заборонялося продавати поле, будинок та сад платників податку [210, с. 28].

У державі було багато фіскалів, які стежили за справним внесенням до скарбниці зерна, фініків, худоби, риби та інших натуральних продуктів, а також окремого податку сріблом та продуктами, що вносилися населенням на утримання царського двору. Чиновники «царської палати» спостерігали за тим, щоб не спорожніла державна скарбниця, в якій зберігали про запас золото, срібло, самоцвіти тощо [238, с. 157].

Світська знать ніяких повинностей, крім військових, не виконувала, жодних податків не сплачувала. Торговельні дома брали у держави на відкуп збір податей і податків. Храми, своєю чергою, отримували особливі податки з населення. В епоху Хаммурапі ретельність сплати податків перевіряли професійні судді (діану шаррім) [241, с. 19, 20, 27]. Відповідно до § 40 «Законів Хаммурапі»,

користування царською землею обумовлювалось виконанням певних повинностей на державу (ільк) [238, с. 152]. Також у Законах для зручності збирання податків Хаммурапі вдосконалив календар [209, с. 61].

У вавилонському суспільстві процвітало лихварство, тому надто активна діяльність лихварів становила загрозу для держави через зубожіння казни від недобору податків [238, с. 154]. З приходом касситів (1600 р. до н. е.) у Вавилонії поступово ліквідували централізоване державне господарство, а верхи переходили на податкову форму утримування державного апарату. Водночас різниця між общинниками та держателями службових наділів зникла, всі вони оподатковувались приватними власниками [238, с. 159].

У Стародавній Індії існувало фінансове відомство, пов'язане зі збором податку та очолюване головним збирачем податків. Він керував великим штатом чиновників, які або контролювали збір податків, або (дрібніші) самі їх збирали [241, с. 92; 240, с. 79]. Збір податків також контролював правитель області [218, с. 27]. Податками обкладали народ. Так, балі з часом перетворився на обов'язковий і строго фіксований податок, який сплачували цареві через спеціальних чиновників, хоча раніше він був добровільним підношенням вождю племені або даром богу [211, с. 27]. Також існувала соляна монополія, акцизний збір, різні торгові мита. Вільне населення повинно було кілька днів у році працювати на державному будівництві (так званий податок працею – вішті). Держава на утримання рабовласницької, державної знаті потребувала значних коштів. Важливими були податки на худобу, сади, видобуток корисних копалин, поземельний податок тощо [240, с. 80].

У Стародавній Індії був період (461–445 рр. до н.е.), коли брахманів (жерців вищої варни) було звільнено від усіх податків. Тоді торговці сплачували в скарбницю до 1/5 свого прибутку та звільнялись від військової повинності, а селяни – податок, який становив 1/6 врожаю [218, с. 25]. Водночас всі вільні люди, крім брахманів та знаті сплачували податки, якими обкладали міста й села, копальні, ліси і сади, стада й торговельні шляхи, ринки та заїжджі двори тощо. Цареві належало віддавати п'ятидесяту частину з золота чи срібла, кожного стада

худоби, а також від шостої до десятої частини врожаю плодів саду, зернових культур, лікарських трав та коріння тощо. Брахманські школи створювали спеціальні збірники вказівок, де точно зазначали про те, скільки й чого саме кожна людина повинна сплачувати цареві і брахманам, які повинні виконувати [241, с. 92]. Податки й побори стягували не тільки натурою, а саме продуктами, які призначались на прогодування царського двору, війська, царських слуг та рабів, брахманів, чиновників, а й грішми [241, с. 93].

Про стягування податків з населення у Стародавній Індії висвітлено в Артхашастрі (політико-економічний та юридичний трактат Стародавньої Індії «Наука про політику», який належить до IV ст. до н. е., періоду імперії Маур'їв [241, с. 96]), оскільки сильною вважалася лише та держава, скарбниця якої ніколи не буває порожньою. Чиновники-фіскали отримували десятки порад, як стягувати гроші з населення, зокрема їм рекомендували спекулювати на його побожності (чиновники зберігали пожертви на «святині», а потім їх таємно переправляли в скарбницю) [238, с. 394–395].

Державним податком у Буддійську добу обкладали індійських селян-общинників, які мали земельну власність і були вільними виробниками [238, с. 409]. Також у Стародавній Індії спеціальним податком обкладали представниць проституції, які мешкали в домах розпусти, інспектованих спеціальними чиновниками державного апарату [238, с. 410].

Поради щодо податкових справ подано у Главі VII Законів Ману (II ст. до н. е. – I ст. до н. е.) [209, с. 98], а також зазначено право царя збирати податки [218, с. 28]. Вважалося, що цар негайно йшов у пекло, якщо стягував податки, не охороняючи підданих, та називався такий цар – «краде шосту частину врожаю». У цей час цар отримував податки із землевласників як суверен, який захищав населення країни, а не як власник землі [211, с. 27]. Від сплати податків звільняли на 3–5 років землеробів та цілі сільські общини за освоєння нових земель [241, с. 93]. Надалі в історії Індії, незважаючи на великі соціальні зміни, за всіх урядів, зокрема і за англійських колонізаторів, податкову систему було збережено [240, с. 80].

У Стародавньому Китаї військовою, законодавчою владою та вищою судовою владою був наділений імператор (ван). Він призначав на всі найвищі посади. Основним відомством імперського управління поряд з військовим, контрольним, відомством церемоній, імператорського двору і палацової варті було фінансове відомство. Найпривілейованішими були міністерство фінансів (податкове), військове та нагляду, які очолювали наймогутніші з вищих чинів [209, с. 109].

Найважливішим серед податків був податок на орні землі, який стягували у формі десятини з урожаю та збирали восени після жнив. Податок з гір та озер стягували у формі четвертої частини їх прибутковості. Ці податки стягували натурою. Торговці сплачували податок за місце на ринку, під час укладення контракту, під час продажу товару (полотна, шовку тощо), причому їх сплачували ваговими металевими грішми [239, с. 631].

Оскільки приватної власності тоді ще не було, її вважали власністю царя. Сплачуваний за користування землею натуральний податок через це було прирівняно до ренти, утворивши завдяки цьому податок-ренту [216, с. 62–63].

У 770 р. до н.е. у державі Східне Чжоу селяни були обкладені податками, які становили 1/10 частину врожаю [218, с. 31]. Водночас у державі Чжоу для збільшення земельного фонду було звільнено приватні землі від податку. Надалі таких земель стало більше, ніж державних [216, с. 66]. Відмову від сплати податку тоді розглядали як злочин і карали смертною карою [211, с. 41].

Проте Чжоу наприкінці VIII ст. до н.е. розпалося на дрібні князівства. Між ними тривала боротьба за домінування, яка завершилася перемогою цинського князівства, що заснувало нове Цинське царство [216, с. 66]. В царстві Лу на початку VI ст. до н.е. введено земельний податок. Невдовзі це зробили й у інших царствах, що прискорило майнове та соціальне розшарування селянства. Зубожілі селяни працювали на общинну верхівку. Своєю чергою, держава збільшувала податок до розміру 2/3 врожаю. Як наслідок, таке оподаткування не призвело до перетворення селян на царських підневільних людей, а общинного земельного фонду – на царську власність [238, с. 477].

Непомірно високі податки в аграрному секторі економіки сприяли тому, що чимало колишніх аграріїв почали займатися прибутковою торгівлею [238, с. 477]. У державі Цинь ввели податок відповідно до кількості оброблюваної землі [211, с. 40]. Приблизно в VI ст. до н.е. одиницею оподаткування була не община, а окрема сім'я, яка вела своє господарство, що прискорило подальше зубожіння сільських громад. Зауважено, що земельний податок у селян становив від 1/3 до 2/3 врожаю. Окрім цього існували ще й інші натуральні та грошові податки [216, с. 67]. Домінуванню Цинського князівства сприяли реформи, здійснені в середині IV ст. до н.е. володарем Сяогуном за порадою його чиновника Шан Яна, що в подальшому ввійшли в історію як «реформи Шан Яна» [238, с. 478]. Найважливішою з них була земельна, її зміст полягав у тому, що було узаконено вільний продаж та купівлю землі, а чоловікам, які жили в одному будинку й спільно господарювали, наказано розділитися, загрожуючи сплатою подвійного податку. З цією реформою пов'язана інша, відповідно до якої податки почали стягувати не з урожаю, як було раніше, а з обробленої землі. Перевага цієї системи в тому, що розмір податку не залежав від розміру врожаю та став постійним [216, с. 67]. Так, змінивши податок з урожаю земельним податком, узаконивши приватну власність на землю, Шан Ян прискорив об'єктивний процес руйнації землеробської общини, що стимулювало хліборобську працю і гарантувало твердий прибуток державі [238, с. 478].

Імператор Цинь Шіхуан (Ін Чжен), якому у царстві Цинь трон дістався у 246 р. до н.е., занапастив свій народ легістським експериментом. Легісти вважали, що держава призначена бути для нього «вездечкою» для народу, а не «служити» йому. Це призвело до збільшення податків у 20–30 разів, врешті-решт більшість селян сильно зубожіли. Багато селян втікали, рятуючись від податків та чиновницького свавілля, їхні наділи переходили до сільської верхівки, існувала каторжна трудова повинність на державу для китайського населення, зростала кількість рабів [238, с. 489, 494, 498]. У 202 р. до н. е. імператором проголосив себе Лю Бан, який у 20 разів зменшив розмір земельного податку, а також амністував тих, хто ухилявся від сплати непосильних державних податків і

примусових робіт та повернув волю тим, хто, рятуючись від голодної смерті, продав себе в рабство [238, с. 500]. У період правління династії Хань (206 р. до н.е. – 220 р. до н.е.) податки знижено до 1/30 частки доходу [218, с. 33], зменшено поземельний податок [216, с. 69; 211, с. 41]. Надалі становище народних мас знову погіршилося. Земельний податок фактично становив 1/3 і більше врожаю та існував з подушним податком, який стягувався з кожного, хто досяг 15-річного віку [216, с. 69].

На відміну від Лю Бана, за якого подушне сплачували особи віком від 15 до 65 років, імператором У Ді встановлено податковий вік від 3 до 80 років, унаслідок чого в сім'ях бідняків виникла традиція вбивати немовлят, хворих та престарілих [238, с. 505]. До того ж, за часів правління У Ді (140–87 р. до н.е.) землероби-общинники обкладались поземельним (від 1/15 до 1/30 врожаю), подушним та подвірним грошовими податками [218, с. 34]. Військові витрати тоді спричинили збільшення подушного й інших податків, а також були залучені нові об'єкти оподаткування (податок на вози, на худобу, човни тощо). Водночас з'являються непрямі податки. Задля отримання прибутку в державі створено монополії на вино, на сіль тощо [216, с. 70]. Розорення общинників вельми часто супроводжувалося самопродажем або оберненням в рабство за борги, що спричинило низку повстань невдоволеними селянами. Проте уряд країни збільшив податки та розширив коло платників податків [216, с. 70].

Проаналізувавши досвід країн Стародавнього Сходу, можемо констатувати, що кожній із держав цієї категорії притаманна своя давня історія виникнення та розвитку податків, їхня класифікація, термінологія та характерні особливості. Однак спільним для податків, які встановлено у проаналізованих країнах Стародавнього Сходу було те, що в кожній державі питаннями щодо них займалося фінансове відомство. Ці країни поєднувало те, що до започаткування грошового обігу податок з населення стягували в натуральній формі, а від зростання розміру та видів податків потерпав простий люд. Водночас верхівка у кожній з країн була звільнена від податків, неплатник податків потрапляв у рабство, узаконення приватної власності на землю призвело до заміни податку з

урожаю земельним податком. Питання оподаткування того часу висвітлено у певних трактатах, збірниках законів тощо [242, с. 333–340].

Отже, досвід розглянутих стародавніх цивілізацій щодо становлення податкових понять і категорій надалі неабияк вплинув на формування та розвиток понятійно-категоріального апарату податкового права як у країнах світу, так і в Україні.

Висновки до розділу 2

Дослідження теоретичних аспектів понятійно-категоріального апарату податкового права дало змогу сформулювати такі висновки:

1. Визначено три етапи розвитку понятійно-категоріального апарату податкового права України: I етап – від давнього періоду (IX–XIV ст.) до 1917 р. (поява і формування податкових понять, категорій, термінів); II етап – від 1917 р. до 1991 р. (розвиток термінології податкового права в умовах тоталітарної радянської системи); III етап – від 1991 р. і до сьогодні (створення і розвиток термінології податкового права, зокрема податкових відносин, з урахуванням конституційного закріплення ринкових відносин та інституту приватної власності).

2. Наголошено на важливості податків як категорії податкового права, якій властива фінансова та економічна природа. Саме за допомогою аналізу теорій податків розкрито сутність податків як засобу ефективної діяльності держави та суспільства, їх зміст, поняття, порядок та регулярність сплати, а також розвиток науки оподаткування. Проаналізовано вдосконалення наявних та появу нових теорій податків, реформування на їх основі податкових систем. Констатовано про зародження податкових відносин у пострадянських країнах на основі досвіду зарубіжних країн, в яких теорії податків активно розвивались впродовж усього часу.

3. Зауважено про те, що сьогодні продовжують існувати проблемні питання у сфері міжнародного податкового права, зокрема щодо використання його

фундаментальних понять і категорій. Водночас зазначено, що важливим серед них є поняття «податок», яке як фінансова категорія встановлювалось впродовж тривалого часу ще у фінансових системах розвинутих стародавніх цивілізацій з властивою їм термінологією. Крім того, констатовано, що дотепер не втрачає актуальності як визначення особливостей податку, так і його вдосконалення.

РОЗДІЛ 3

ПОНЯТІЙНО-КАТЕГОРІАЛЬНИЙ АПАРАТ ПОДАТКОВОГО ПРАВА В СИСТЕМІ ПРАВА УКРАЇНИ

3.1 Податкове право в системі національного права України

Податкове право, як зазначає Р. Гаврилюк, з'явилося внаслідок появи публічних потреб людини, які є наслідком дуальної, психобіологічної та соціальної водночас, природи людини. З огляду на це, вік податкового права в житті людини не може не поєднуватися з віковими публічними потребами людини, а їх вік, своєю чергою, з віком самої людини, віком людської цивілізації. Податкове право людини виникло як невід'ємна складова частина права людини загалом, і його поява збіглася з появою останнього, тобто задовго до появи держави. Додержавне податкове право людини є для неї саме правом тому, що тільки вона і ніхто більше є носієм як індивідуальних, так і публічних потреб. Звідси людина є єдиним безумовним суб'єктом податкового права [243, с. 123].

Щодо питання про виокремлення місця податкового права в системі права до сьогодні в юридичній науці немає єдиної думки. Одними з основних концепцій, відповідно до яких визначено місце податкового права в системі права, є те, що: а) податкове право розглядають як частину бюджетного права, що становить великий розділ фінансового права; б) податкове право сприймають як самостійний інститут фінансового права; в) податкове право визнають як комплексний інститут, який складають норми конституційного, фінансового та адміністративного права; г) податкове право є самостійною галуззю права [167, с. 11–12].

Податкове право, як слушно зауважує Г. Россіхіна, дуже тісно взаємодіючи з іншими правовими галуззями, запозичує в них ті чи інші положення та спеціальні терміни. Суперечливі питання виникають, як правило, тоді, коли податкове право, оперуючи вже сформульованими поняттями з інших галузей, надає їм у

податковій сфері іншого змісту, водночас звужуючи або розширюючи їх логічний обсяг [61, с. 139–147].

Використовуючи чинне законодавство та погляди учених [127, с. 74–76; 244, с. 5; 245, с. 18] проаналізуємо взаємодію податкового права з іншими галузями національної системи права.

Зв'язок податкового та конституційного права полягає в тому, що держава відповідає за свою діяльність перед громадянином. Головний обов'язок держави полягає в тому, щоб утверджувати та забезпечувати права і свободи людини [246, с. 4]. Саме у Конституції, як основоположному джерелі податкового права, подано правові принципи, якими визначають нормативні основи регулювання центральних і місцевих податків та які є основними для процесуального податкового законодавства; встановлено правові засади податкової діяльності держави та компетенцію центральних і місцевих органів у податковій сфері. В податковому праві провідне місце займають принципи-норми, що закріплені Конституцією, законами, деякими нормативними актами винятково податкового характеру. Принципи є свого роду орієнтирами у формуванні податкового права [247]. В Україні статтею 8 Конституції України визнається і діє принцип верховенства права [248]. У структурі принципу верховенства права виокремлено два аспекти, які характеризують верховенство права: формальний і матеріальний. Для формального аспекту характерним є те, що його вважають першим рівнем ідеї верховенства права. У ширшому розумінні ідея верховенства права полягає в тому, що право повинно відповідати певним змістовним (матеріальним) критеріям, насамперед, правам людини [249, с. 29].

З огляду на це, беручи за основу положення ст. 19 Конституції України про те, що «правовий порядок в Україні ґрунтується на засадах, відповідно до яких ніхто не може бути примушений робити те, що не передбачено законодавством», у податкових правовідносинах платників податків не можна примушувати сплачувати податки, які не закріплені законом, а також примушувати їх сплачувати податки і збори у порядку іншому, ніж це передбачено податковим законодавством [250, с. 83].

Статтею 24 Конституції України визначено як рівність громадян у конституційних правах і свободах, так і їх рівність перед законом. Однак у податкових правовідносинах рівність громадян перед законом означає не лише їх рівність у правах платників податків, але й рівність у їхніх обов'язках, яка ґрунтується на правовій позиції Конституційного Суду України, викладеній у Рішенні від 28 вересня 2000 р. № 10-рп/2000. Зміст принципу рівності полягає у: рівності платників податків, якою передбачено рівні права та обов'язки платників податків, заборонено будь-яку дискримінацію залежно від форми власності, організаційно-правової форми господарської діяльності, а також місця походження капіталу та ін.; рівності податкового тягаря, що спрямовується на досягнення неформальної рівності, яка ґрунтується на максимальному врахуванні фактичного майнового стану платника податків, що визначає його реальну платоспроможність [251, с. 10–11].

В Україні окрім прав і свобод встановлено також обов'язки людини і громадянина. Зокрема, статтею 67 Конституції України визначено обов'язок кожного щодо сплати податків та зборів у порядку і розмірах, які встановлено законом. У ПК України цю конституційну норму втілено вже у двох принципах, якими є загальність оподаткування та рівність усіх платників податків перед законом, завдяки цьому не допускаються будь-які прояви податкової дискримінації. Статтею 92 Конституції України передбачено встановлення системи оподаткування, податків і зборів винятково законами. Цей принцип створено з двох складових. Перша складова полягає в тому, що лише законами визначено систему оподаткування, а друга – в тому, що лише законами встановлено податки і збори [252, с. 24; 248]. Потрібно зауважити, що ці принципи галузево відображені у п. 4.1 ст. 4 ПК України, яка визначає та роз'яснює принципи податкового законодавства [26].

Важливими для формування і функціонування усієї системи податкового законодавства є положення, закріплені у ст. 8 Конституції України. Цією статтею визначено, що закони та інші нормативно-правові акти потрібно приймати на основі Конституції України та відповідати їй. Крім того, деякі норми

конституційного права одночасно входять до складу податкового права [248]. Цим положенням також виконуються як охоронні функції, так і захист інтересів усіх платників, оскільки забороняється необґрунтовано збільшувати податковий тягар за допомогою надання податковим нормам зворотної сили [127, с. 75].

Податкове право межує з господарським правом у частині регулювання відносин щодо оподаткування доходів суб'єктів господарювання [245, с. 18]. Податки в механізмі державного регулювання господарської діяльності визначено у ст. 17 Господарського кодексу України (далі – ГК України), а принципи оподаткування під час здійснення зовнішньоекономічної діяльності – ст. 385 ГК України [253]. Також потрібно звернути увагу на те, що терміни, які закріплені у ГК України, пов'язані із термінами ПК України. До прикладу, у ч. 8 ст. 73 ГК України встановлено, що термін «додаткове благо» вживають у значенні, визначеному у ПК України, який закріплено у п.п. 14.1.47 п. 14.1 ст. 14 [26].

Варто також звернути увагу на існування взаємозв'язку податкового права із цивільним правом. Як слушно зазначає М. Кучерявенко, спільним для податкового і цивільного права є регулювання майнових відносин, пов'язаних з інститутом власності. На його думку, між податковим і цивільним правом існує дуже тісний зв'язок, адже податкове право охоплює регулювання господарських процесів, як і цивільне, проте у зовсім інших аспектах та за допомогою інших методів. Такі категорії цивільного права, як дохід, майно, споживання (видатки), витрати тощо, використовуються у податковому праві, де вони формуються та інституціоналізуються. До майнових відносин, заснованих на адміністративному або іншому владному підпорядкуванні однієї сторони іншій, зокрема й до податкових та інших фінансових і адміністративних відносин, цивільне законодавство не застосовують, якщо інше не передбачено законодавством. За загальним правилом норми цивільного права не застосовують до податкових відносин. Це розмежування є надзвичайно важливим, оскільки податкові відносини також тісно пов'язані з майном. Проте потрібно пам'ятати про можливі винятки, коли ті чи інші положення цивільного законодавства застосовуються й до податкових відносин [127, с. 75].

Тісний зв'язок існує також між податковим та митним правом [245, с. 18]. Мито як загальнодержавний податок визначено у п.п. 9.1.7 п. 9.1 ст. 9 ПК України, однак його встановлення та сплату врегульовано у главі 42 МК України. У розділі XII МК України встановлено особливості пропуску та оподаткування товарів, що переміщуються (пересилаються) через митний кордон України громадянами, а розділом XIII – особливості пропуску та оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України представництвами іноземних держав, міжнародними організаціями та офіційними особами, а також дипломатичними представництвами України, що знаходяться за кордоном [254]. Водночас варто звернути увагу на те, що у МК України та ПК України визначення понять можуть відрізнятися між собою. До прикладу, термін «платник податків», який закріплено у п. 39 ч. 1 ст. 4 МК України, не схожий на той, який визначено у п. 15.1 ст. 15 ПК України [254; 26].

Податкове право також перебуває у взаємозв'язку з адміністративним правом. Це виявлено в тому, що за порушення норм податкового законодавства в певних випадках настає адміністративна відповідальність. Охоронна функція податкового права зумовлена тим, що за допомогою адміністративної відповідальності забезпечено виконання платниками податків їхніх обов'язків [127, с. 75]. До прикладу, відповідальність за порушення податкового законодавства врегульовано у главі 11 ПК України [26]. Одночасно адміністративну відповідальність за порушення податкового законодавства, які становлять склади адміністративних проступків, закріплено в окремих статтях 163-1 – 163-4 Кодексу України про адміністративні правопорушення (далі – КУпАП) [255]. Застосування адміністративних санкцій за адміністративні правопорушення у податковій сфері також неможливе без застосування категорій податкового права [127, с. 75].

Для зв'язку податкового та кримінального права характерним є те, що з одного боку окремі норми кримінального права спрямовано на захист тих об'єктів, які є об'єктами регулювання податковим правом, а з іншого боку, кваліфікація деяких злочинів неможлива без застосування категорій податкового

права та норм податкового законодавства. За ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) відповідно до ст. 212 Кримінального кодексу України (далі – КК України) настає відповідальність [127, с. 76; 256]. Про настання кримінальної відповідальності за порушення податкового законодавства зазначено також у ПК України.

У податковому праві застосовують міжнародні нормативно-правові акти, якими регулюють питання щодо оподаткування. Укладені договори (конвенції та угоди) про усунення подвійного оподаткування пов'язують Україну із зарубіжними державами [127, с. 76]. Окрім цього, порядок застосування міжнародного договору України про уникнення подвійного оподаткування визначено у ст. 103 глави 10 ПК України [26]. Також потрібно зазначити те, що відповідно до ст. 9 Конституції України, чинні міжнародні договори, згоду на обов'язковість яких надано Верховною Радою України, визнають пріоритетними над нормами національного податкового законодавства [248]. Про пріоритетність міжнародних договорів зазначено також і у нормах ПК України (п. 3.2 ст. 3 ПК України) [26].

Вважаємо, що податкове право займає окреме місце серед інших галузей національної системи права, тісно взаємодіючи з ними [257, с. 156–158]. Варто відзначити, що між сучасним податковим правом та іншими галузями національного права існує тісний взаємозв'язок. Особливо це виявляється у вирішенні питань, які виникають з приводу врегулювання суспільних відносин щодо встановлення, зміни, скасування та сплати податків, зборів, платежів.

3.2 Податкове право та його місце у фінансовому праві України

Становлення та розвиток податкового права в Україні пов'язані з відновленням української державності, відмовою від адміністративно-планової економіки та поширенням приватної власності. Саме перехід до ринкової економіки, а також розширення сфери приватної власності як основоположного механізму її функціонування закладено в основу побудови податкової системи

України [258, с. 8].

Сьогодні серед учених існує думка, що, історично виокремлення фінансового права «в самостійну галузь права уособленням частини державного та адміністративного права відбувалося в СРСР та інших соціалістичних країнах у зв'язку з тим, що перехід основних засобів виробництва у власність держави й прийняття нею на себе функцій безпосереднього керівництва народним господарством значно розширювали її фінансову діяльність, яка потребувала правового регулювання». Вони аргументують, що оскільки в теперішній період домінування приватної власності зазначені причини відсутні, то і обґрунтованість виділення фінансового права у незалежну галузь права є доволі суперечливою. Також на їх думку, враховуючи те, що «податкове, бюджетне, митне й право соціальних платежів є підгалузями фіскального права, а складовими фінансового права залишилися тільки монетарне право, право ринку цінних паперів та ринку фінансових послуг, то його предметом мають бути пов'язані з категорією ризику суспільні правовідносини, які виникають між державою, фізичними та юридичними особами в процесі залучення й використання грошових коштів у будь-якій формі та будь-якому вигляді» [259, с. 37, 39]. Досить активні суперечки про самостійність фінансового права як галузевої освіти виникли приблизно 50–60 років тому, а з 90–х рр. ХХ ст. почався розвиток податкового права, що призвело до висновку про нього як про складний інститут, підгалузь, комплексну галузь права тощо [260, с. 41].

Своєю чергою, термін «податкове право», який сьогодні широко вживають як у практичній діяльності, так і в науковій та навчальній юридичній літературі може бути розглянутий і витлумачений з різним значенням. Один із підходів його тлумачення полягає в тому, що податкове право визнається частиною галузі (підгалузі) права, на якій ґрунтується податкове право як наука та податкове право як навчальна дисципліна. Інший підхід полягає у визначенні податкового права як галузі юридичної науки. Наступний підхід полягає в тому, що податкове право визначають як навчальну дисципліну, яка охоплює систему знань, відомостей та інформації про основні положення податкового права [261, с. 15].

Зростаюча роль податкового права, на думку П. Пацурківського та І. Бабіна, «свідчить про активніше використання податків як джерела наповнення публічних грошових фондів, що підтверджує важливість наукового осмислення удосконалення податкового законодавства, доктринального аналізу досвіду формування та функціонування системи податків та зборів в умовах ринкових відносин» [262, с. 137–138].

Серед українських науковців переважає думка, що податкове право є окремим (складним) фінансово-правовим інститутом [263, с. 110; 264, с. 501; 265, с. 14; 258, с. 27; 133, с. 55–56; 164, с. 179]. Зокрема Л. Вакарюк висловлює думку про те, що «сьогодні об'єктивних підстав для класифікації податкового права як підгалузі (сукупності різних правових інститутів) фінансового права України поки що мало, тому його потрібно розглядати саме як складний інститут фінансового права. Причому, враховуючи якісні перетворення, реформування та кодифікацію податкового законодавства, поступове відокремлення податкових відносин, найближчим часом можна буде говорити про податкове право як самостійну підгалузь фінансового права» [266, с. 208]. Однак слушною видається думка про те, що і фінансового права як самостійної галузі свого часу не було, але сьогодні його існування ніхто не заперечує. О. Лукашев вважає, що значущість відносин оподаткування обумовлює стрімкий розвиток сукупності податково-правових норм, що змушує переглянути місце податкового права у фінансово-правовій галузі [267, с. 240, 243].

О. Пилипенко звертає увагу на те, що в юридичній науці вже сформувався думка, відповідно до якої податкове право розглядають як підгалузь фінансового права, що є складним об'єднанням норм, інститутів і їх утворень за предметною ознакою [268, с. 16–17]. Про визначення податкового права підгалуззю фінансового права зазначає і С. Сарана. На його думку, вона складається з ряду субінститутів та інститутів, з властивим для кожного з них правовим режимом, що ґрунтується як на загальному режимі галузі фінансового права, так і режимі підгалузі податкового права [269, с. 28].

Водночас Р. Браславський зазначає, що «податкове право наділене

достатнім внутрішнім потенціалом для того, щоб бути виокремленим у самостійну галузь права». До основних ознак, які дають змогу розглядати податкове право як уже сформовану, самостійну галузь права, він зараховує:

- а) складну внутрішню структуру податкового права, в межах якої вже сформувались власні інститути як загального, так і спеціального характеру;
- б) внутрішній потенціал податкового права та суспільну потребу у його якісному «переродженні» (трансформації) у нормативне явище вищого порядку;
- в) наявність системи власних принципів, які визначають векторально-орієнтаційні основи регламентації податкових правовідносин [270, с. 50].

Своєю чергою, І. Бабін вважає податкове право однією з найдинамічніших галузей законодавства, яка характеризується підвищеною складністю, суперечливістю, наявністю прогалин та невизначеностей, нечітких формулювань [258, с. 8].

Однак і галузь, і підгалузь, а також складний інститут, як зазначає О. Лукашев, повинні характеризувати сукупність загальних норм, за допомогою яких введено вихідні принципи підгалузевого регулювання [260, с. 39]. На його думку, це безумовно, є характерним і для податкового права, однак навряд чи на такій підставі можна сформулювати, поєднуючи зазначені інститути в підгалузі регулювання державних доходів. І нарешті, він вважає, що «дуже приблизно і умовно можна вести мову про перспективу виокремлення сукупності відносин, які регулюються цими інститутами як підгалузеві однорідні, тобто дуже складно в цій ситуації сформулювати досконале визначення предмета такої підгалузі. Доказуючи існування підгалузей у системі фінансового права, необхідно виділити кілька ознак, які повинні характеризувати такі групи фінансово-правових норм». Загалом, на його думку, це певна деталізація, уточнення галузевих ознак на нижньому рівні, які повинні стосуватися предмета, методу, системи норм, стану законодавства. Тому, враховуючи це, сьогодні є підстави стверджувати про існування у фінансовому праві окрім підгалузі бюджетного, ще й підгалузь податкового права [260, с. 39]. Як слушно підкреслює О. Музика-Стефанчук, питання щодо визначення місця податкового права в системі фінансового права і надалі залишається суперечливим [164, с. 179].

Отже, усе вищевикладене свідчить про те, що сьогодні податкове право займає належне місце як в системі права загалом, так і у складі фінансового права. До того ж, виокремленню податкового права як підгалузі фінансового права сприяє наявність кодифікованого акта (ПК України). Своєю чергою, фінансове право хоча й визнається окремою галуззю права, до складу якої входить податкове, митне, бюджетне, банківське право, однак не має впорядкованості законодавчих норм у кодифікований акт. На противагу йому, до прикладу, окрім податкового, митне та бюджетне право також регулюють відповідно до МК України та Бюджетного кодексу України (далі – БК України). Тому сьогодні відкритим для обговорення залишається питання про визначення податкового права підгалуззю фінансового права.

Розвиток податкового законодавства, важливість цієї сфери державної діяльності призвело до того, що можна стверджувати про існування податкового права не тільки як системи правових норм, але і як юридичної науки та навчальної дисципліни [258, с. 10]. Варто звернути увагу на те, що податкове право не обмежується лише вивченням питань щодо регулювання суспільних відносин, які виникають з приводу оподаткування. Окрім цього податкове право пізнає закономірності правового регулювання цих правовідносин, досліджує явища податково-правового характеру тощо.

Тому між галуззю права, як регулятором суспільних відносин, і наукою права існує дуже тісний взаємний зв'язок, однак який свідчить про їх ототожнення. Правова галузь як складова частина юридичної науки активно впливає на її розвиток. Своєю чергою, наука сприяє розвитку галузі права і законодавства, даючи змогу законодавцеві виявити і усунути недоліки у правовому регулюванні податкових відносин, встановити соціальні відповідні до сучасних суспільних відносин правові норми й інститути [271, с. 85–87] та, крім загальних питань, досліджує також закономірності розвитку галузі права, розглядає інші теоретичні проблеми. Тому, з огляду на коло питань, система правової науки ширша за систему галузі права [272, с. 22].

Досліджуючи це, потрібно зазначити, що між податковим правом –

підгалуззю фінансового права і наукою податкового права – існує як взаємозв'язок, так і взаємодія. Тому необхідним є з'ясування суті науки податкового права з огляду на його практичне значення. Своїми теоретичними дослідженнями наука податкового права сприяє правозастосуванню норм податкового права у сфері податків і зборів [273, с. 14–22].

Загальний зміст поняття «наука» у словниковій та енциклопедичній літературі пояснено як систему знань про: 1) «розвиток природи і суспільства; окрему галузь цих знань; пораду – повчальну вказівку» [96, с. 487]; 2) «закономірності розвитку природи, суспільства і мислення; освіти, знання, навички, набуті людиною в процесі навчання, життєвого досвіду; те, що повчає, дає життєвий досвід; пораду, урок, напучення» [274, с. 617]; 3) «сферу людської діяльності, функцією якої є вироблення і теоретична систематизація об'єктивних знань про дійсність». Вона також є однією з форм суспільної свідомості, складовою частиною духовної культури суспільства [101, с. 72–73].

Для нас важливо в контексті дослідження розглядати науку як специфічну людську діяльність, до складу якої, на думку А. Машкова, входять суб'єкти діяльності (учені, наукові установи, творчі колективи тощо); цілі діяльності, що полягають у пізнанні світу; функції діяльності (прогнозування, описування, пояснення); засоби діяльності (системи інформації); методи діяльності, до яких належать правила, прийоми, операції науково-дослідної діяльності, понятійний апарат тощо; форми діяльності (експериментування, теоретизування, конструювання, дослідження тощо); об'єкти діяльності (дійсність, навколишній світ, його окремі фрагменти, сфери, області); результати діяльності, тобто сукупність наукових знань [275, с. 48–49].

Термін «наука» використовується також для позначення окремих галузей наукових знань. Однією з цих галузей є юридична наука [276, с. 72–73], за допомогою якої вивчають закономірності виникнення та розвитку держави і права, їх соціальні цінності і роль у суспільному житті людини й держави, а також систему норм права, які врегульовують суспільні відносини [277, с. 266].

Поняття юридичної науки розкривають через визначення: предмета як

об'єктивної властивості права і держави в їх поняттєво-юридичному розумінні та вираженні, загальних та окремих закономірностей виникнення, розвитку та функціонування держави і права в їх структурній багатоманітності; об'єктів як конкретних сфер (сторін) об'єктивної дійсності; функцій як основних напрямів розуміння і вираження юридичних знань; методу як засобу юридичного пізнання, створення та організації юридичного знання [278, с. 15–16].

Особливість юридичної науки порівняно з іншими гуманітарними науками полягає в її прикладному характері, покликаному для обслуговування практичних потреб правового регулювання відносин у сіспільстві, сприянні удосконаленню законодавства та правової практики. Саме завдяки цьому для юридичних наукових знань характерними є конкретність, точність, вираження у пов'язаних логічно, формалізованих поняттях, категоріях, наукових конструкціях [101, с. 50]. Водночас потрібно мати на увазі, що збагачення понятійного апарату науки і досконалої наукової термінології не повинно призводити до втрати точності усталених термінів, специфічної для цієї науки чіткості, що виражає, до того ж, скоординованість наукових понять. Про це зазначає С. Алексєєв. На його думку, «якщо на основі філософських, загальнонаукових міркувань пропонують «розширити» поняття юридичної відповідальності, юридичного процесу або «звузити» поняття правовідносин, то крім усього іншого не можна випускати з поля зору, що це може призвести до втрати науковими термінами належної їм чіткості, визначеності і, як наслідок, скоординованості всього наукового апарату» [279, с. 28–29].

Отже, наука податкового права є складовою правової науки та визначається як система наукових поглядів, знань, теоретичних положень та висновків про податкове право. Результати науки податкового права сприяють практичному застосуванню норм податкового законодавства, висвітлюючи їх у наукових працях, зокрема тезах, статтях, дисертаціях, монографіях, навчальних посібниках, підручниках із податкового права та суміжних галузей права. Наука податкового права належить до суспільних наук. Вона є галузевою юридичною наукою, яка має власний об'єкт, предмет, методи, завдання дослідження, розвинутий

понятійно-категоріальний апарат. Також вона є системою теоретичних знань про податкове право та пов'язана і взаємодіє з правозастосовною практикою, вирішує проблеми практичного змісту [273, с. 14–22].

Зауважимо, що розвиток науки податкового права в Україні тісно пов'язаний із розвитком суспільства загалом. Про це свідчать як планування реформування податкової системи, так і завдання щодо цього, які потрібно вирішити тепер. У Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020» метою реформи податкової системи є побудова простої податкової системи, яка є «економічно справедливою, з мінімальними затратами часу на розрахунок і сплату податків, якою створюються необхідні умови для сталого розвитку національної економіки, забезпечує достатнє наповнення Державного бюджету України і місцевих бюджетів» [280].

Перед сучасною наукою податкового права поставлено завдання вирішити та проаналізувати різні напрями цієї реформи в Україні. Серед цих завдань головним є потреба в переході від наглядово-каральної до обслуговуючої функції фіскальних органів, яка допомагатиме у нарахуванні та здійсненні сплати податків, а не матиме за мету наповнити бюджет за допомогою фінансових санкцій та переplat. Також потрібно зменшити кількість податків, їхній розмір та спростити порядок розрахунку і сплати, впровадити електронні сервіси для платників податків, зменшити з метою детінізації податкове навантаження на заробітну плату. Потрібно удосконалити законодавство України, спрямоване на посилення боротьби зі схемами ухилення від сплати податків як юридичними, так і фізичними особами, зокрема в частині удосконалення адміністрування податку на додану вартість. Системи податкового контролю варто сформувавши залежно від ступеня ризику в діяльності платників податків, забезпечивши відкритість доступу до інформації про сплату податків, удосконаливши законодавство з питань трансфертного ціноутворення, впровадження контролю за видатками фізичних осіб [280].

Наука податкового права України покликана також здійснювати розвиток національного податкового законодавства, розробивши та прийнявши в

установленому порядку відповідні нормативно-правові акти, а також щорічні плани дій реалізації вищезгаданої Стратегії, моніторингу стану їх виконання.

У наших попередніх дослідженнях зроблено висновок, що податкове право як складова юридичної науки є сукупністю знань про закономірності функціонування й правового регулювання суспільних відносин, що виникають у сфері справляння податків, зборів, інших платежів податкового характеру. Водночас податкове право вивчає зміст і форму регулювання податкових відносин в їх становленні, розвитку та дії, формуючи здобуті знання у вигляді взаємоузгоджених та взаємопов'язаних понять, суджень, висновків, поглядів, концепцій, теорій податково-правових категорій та податково-правових норм, розвиваючи їх і удосконалюючи податкове законодавство за допомогою створення рекомендацій та пропозицій [273, с. 14–22].

Кожна наука має власний об'єкт та предмет пізнання, що тісно взаємодіють, але не збігаються повністю. Об'єктом науки є те, що підлягає науковому вивченню за допомогою пізнавальних засобів і прийомів, а процесом вивчення об'єкта визначено побудову його уявної наукової моделі, яку розглядають як цілісну систему понять і сутнісних властивостей. Водночас об'єкт пізнання необхідно відрізнити від його предмета. Предмет – це частина, певний аспект об'єкта, на який спрямована пізнавальна дійсність науки. Тому вважається, що категорія «об'єкт» є ширшою, ніж «предмет» [281, с. 17]. Хоча досить часто поняття «об'єкт науки» і «предмет науки» не розмежовують. Не можна вважати, що такий підхід є абсолютно невірним, однак не варто його розглядати як достатньо науковий і змістовний. У такому разі, як правило, предмет науки вважають частиною дійсності, яку вивчає (досліджує) та чи інша наука [275, с. 23].

Оскільки об'єктом юридичної науки, як і всіх гуманітарних наук є суспільство, тому, обґрунтовуючи науковий статус юриспруденції потрібно розрізнити об'єкт і предмет науки. Об'єктом пізнання є все те, на що спрямована діяльність дослідника, що протистоїть йому як об'єктивна реальність. Кожне явище, процес чи відношення об'єктивної реальності можуть бути об'єктом для

дослідження у різноманітних науках [101, с. 61]. Потрібно зауважити, що об'єкт науки податкового права становлять суспільні відносини, пов'язані із встановленням, зміною та скасуванням податків, зборів, платежів, які врегульовуються нормами податкового законодавства України.

Питання про те, чим займається наука, є питанням про її предмет. І якщо ж питання про предмет права як регулятора суспільних відносин означає що саме, які саме відносини зазначена правова галузь регулює, то відносно предмета науки воно означатиме, що саме ця наука вивчає [271, с. 88]. Предметом юридичної науки є правові форми самоорганізації суспільства або ж правової системи суспільства. Водночас на конкретизацію предмета податкового права впливають як закономірності виникнення і розвитку правових форм самоорганізації суспільства, так і зміст правових форм або права (правової системи) як особливої форми самоорганізації (правові норми, правові акти тощо). На предмет податкового права також впливають юридична техніка та юридична практика [101, с. 61, 62–63].

Предмет податкового права є урегульованою нормами права групою однорідних суспільних відносин, які виникають в процесі встановлення податків, їх сплати та застосування до платників механізму примусу, тобто це відносини, що виникають під час фінансової діяльності держави та органів місцевого самоврядування на етапі залучення коштів до бюджету [133, с. 54]. Своєю чергою, предметом науки податкового права доцільно вважати діяльність фізичних чи юридичних осіб з приводу податкових правовідносин. В науці податкового права також здійснюють дослідження податкових правовідносин щодо їх розвитку та доопрацювання. Потрібно взяти до уваги, що наука податкового права не є відображенням норм податкового права як підгалузі. Водночас наука податкового права щодо них формує систему правових понять та категорій, теоретичних досліджень, знання про особливості та закономірності правового регулювання податкових правовідносин. Саме завдяки науці податкового права вивчають розвиток податкового права та податкового законодавства, порівнюючи сучасне з минулим, а також з урахуванням досвіду зарубіжних країн [273, с. 14–22].

Варто звернути увагу на те, що завдяки кожній науці, як правило, вирішують і освітні проблеми, тобто перед наукою поставлено завдання не лише передати інформацію між суб'єктами, а й навчити суб'єктів як дотримуватися правил роботи з поданою інформацією [275, с. 203]. Сьогодні важливим завданням, яке стоїть перед наукою податкового права, є забезпечення підґрунтя для податкового права як навчальної дисципліни, яку вивчають у вишах України, а також визначення її понятійно-категоріального апарату [273, с. 21].

Мета податкового права як навчальної дисципліни полягає в освоєнні студентами вищих навчальних закладів як теоретичних наукових положень, так і законодавчих актів податкової сфери, що забезпечить належний рівень їх знань [265, с. 10]. На нашу думку, податкове право як навчальна дисципліна – це сукупність певних знань про основні положення податкового права, що визначає достатньо широке коло питань. До прикладу, в межах навчальної дисципліни «Податкове право» займаються опрацюванням питань щодо формування податкової системи України; концептуальних ознак ефективності податкової політики; видів оподаткування; понять податкового права та податкової системи; правового регулювання стягнення податків; відповідальності за порушення податкового законодавства тощо [263, с. 706–707].

Отже, сьогодні сучасне податкове право продовжує розвиватися у системі національного права [282, с. 80–84]. Потрібно зазначити, що важливим аспектом водночас є виокремлення податкового права як підгалузі фінансового права, на якому ґрунтується наука податкового права та податкове право як навчальна дисципліна. Також варте уваги те, що наука податкового права займається розробленням як теорій, уявлень та наукових ідей, так і способів вдосконалення норм податкового законодавства України, які надалі застосовуватимуться в практичній діяльності. Водночас, наука податкового права – це теоретична та методологічна основа для податкового права як навчальної дисципліни.

3.3 Джерела податкового права України

Джерела права завжди перебувають у центрі уваги науковців. Досліджують цю тематику представники як теорії права загалом, так і галузевих наук. Також сьогодні активними для обговорення є питання щодо розвитку джерел податкового права, зокрема їх формування. Науковий інтерес, зумовлений цією проблемою, пояснюється, насамперед, тим, що на джерела права, зокрема й податкового, а також їх значення впливає соціальний та економічний розвиток нашої країни. До прикладу, із прийняттям ПК України відбулися певні значні зміни у джерельній базі податкового права України. Питання щодо визначення та виокремлення джерел як у теорії права, так і в окремих галузях права, зокрема і податковому, висвітлено науковцями, серед яких Р. Гаврилюк, О. Дмитрик, М. Кучерявенко, Н. Оніщенко, Н. Пархоменко та інші.

Як слушно зауважує О. Лук'янова, поняття «джерело права» до сьогодні належить до суперечливих питань теорії права. На її думку, «джерело» не більше, ніж образ, який швидше повинен допомогти розумінню, ніж дати розуміння того, що позначається цим терміном [283, с. 5–6].

У радянській час для дослідження джерел права першочергове значення становив їх розгляд як системно-пов'язаних частин цілого. Вважалося, що джерела права утворюють замкнену систему, і тільки офіційно (юридично) визнані види джерел можуть бути формою матеріалізації норми права. Сукупність видів джерел має низку специфічних властивостей саме як система. Серед цих властивостей найважливіше – ієрархічна структура, яка є виокремленням юридичної сили певних видів джерел права і пов'язаної з цим попередньо встановленої співвідпорядкованості джерел права в органічно цілісній системі [284, с. 33–34].

Водночас систему джерел права як органічну систему складають елементи – окремі види джерел, що розташовані всередині системної архітекτονіки в раніше встановлених, визначених місцях. Місце є похідним від юридичної сили нормативного акта, яка, своєю чергою, залежить від місця нормотворчого органу

в системі вищих і центральних державних органів. Саме ця залежність чітко виявляється тоді, коли різна сила однойменного нормативного акта цілком залежить від місця органу, який її видає у системі державних органів [284, с. 35].

Виокремлюючи системний, упорядкований характер джерел права в межах окремих правових систем, як зазначає М. Марченко, необхідно мати на увазі їх, певною мірою, «субординаційний», «ієрархічний» характер, який виявляється не лише в фактично наявному підрозділі джерел права на первинні (матеріальні, соціальні та ін.) і вторинні (формально-юридичні) джерела, де перші зумовлюють саме існування і зміст інших. Однак він виявляється і в інших формах, зокрема в «ієрархічному» або «субординаційному» характері відносин, що існують окремо між матеріальними, соціальними та іншими первинними джерелами права, з одного боку, і формально-юридичними, вторинними джерелами права, з іншого [285, с. 53].

Н. Пархоменко зауважує, що для розвитку системи джерел права України на сучасному етапі характерним є те, що: збільшується кількість нормативно-правових актів, які є суперечливі за змістом; нівелюється принцип верховенства закону; надається надмірна, невиправдана перевага підзаконному нормативно-правовому регулюванню; нерівномірно розвивається система нормативно-правових актів; нормативно-правовим актам та іншим джерелам права властива політизація та декларативність, колізійність та складність їх змісту [286, с. 22].

Слушною є думка про те, що для вирішення колізій між правовими нормами найбільше значення мають системні ієрархічні зв'язки між нормативно-правовими актами та правовими нормами. Правові акти, які встановлюють нормативно-правові акти вищої юридичної сили, переважають в застосуванні перед правовими нормами, які встановлюють акти меншої юридичної сили. Тоді не беруть до уваги обставини, що визначають раніше чи пізніше було прийнято правові акти, якими встановлено конкуруючі правові норми, яка із них є загальною, а яка – спеціальною. Правові норми, які встановлюють акти вищої юридичної сили, мають перевагу у правозастосуванні, навіть якщо ці норми не закріплені текстуально і виявлені під час тлумачення за допомогою логічних

засобів, зокрема – висновку від протилежного [52, с. 164].

Джерела права визначають в матеріальному (суспільство, його потреби та інтереси, форми власності), ідеологічному (правова доктрина та правосвідомість суспільства) і формально-юридичному значенні, у яких під джерелами права мають на увазі форми його вираження (правовий звичай, нормативний акт, нормативний договір, юридичний прецедент, правова доктрина та релігійна норма). Відповідно у правовій реальності можна виокремлювати нормативно впорядковану частину, подану систему нормативно-правових актів, які є джерелами права та одночасно формами його об'єктивного виразу, способом існування у суспільстві. На ідейному рівні правової реальності джерелами права є правосвідомість та правова доктрина, з якими тісно пов'язані природне право, правова ідеологія, правова психологія, правовий менталітет, праворозуміння, правова культура та правове виховання [287, с. 13].

Осмислення джерел права як категорії юридичної науки та одного з елементів правової системи і механізму правового регулювання є одним із актуальних питань теорії права на сучасному етапі. Джерела права як об'єкт пізнання правової науки є складним поліструктурним явищем взаємопов'язаних компонентів – різних джерел права. Поняття «джерело права» у вітчизняній юриспруденції має категоріальний статус і є досить широкою системою знань, що розвивається [288, с. 188–190].

Аналізуючи визначення джерел права у науковій літературі, потрібно зазначити, що джерела права є: 1) обов'язковими до виконання актами уповноважених суб'єктів права, які містять норми права у письмовій формі, а також акти волевиявлення владних суб'єктів, що є неписаними нормативними фактами, на основі яких (актів) правовідносини виникають, змінюються та припиняються [286, с. 21]; 2) вираженими назовні у певних формах ідейні та матеріальні витоки права, що відображають його цінність у конкретних історичних умовах [289, с. 37].

Сьогодні серед сучасних дослідників проблем джерел права не існує єдиного підходу до визначення переліку джерел права. Н. Оніщенко звертає увагу

на те, що найпоширенішим є поділ джерел права на нормативно-правові акти, правові прецеденти, правові звичаї, нормативно-правові договори. Рідше джерелами права називають релігійні норми, правову доктрину, принципи права. У такий спосіб навіть у побіжному огляді проблем, пов'язаних із сутністю джерел права, функціональним призначенням, є очевидним, що багато питань щодо їх природи, сутнісного «навантаження» та ролі в сучасному правовому просторі мають інколи невизначений, з наукового погляду, характер, інколи підлягають негайній сучасній інтерпретації, інколи вимагають толерантних, творчих обговорень задля успішного використання рекомендацій галузевими науками [290, с. 250].

Зокрема, О. Дмитрик пропонує таку класифікацію джерел фінансового права за: 1) особливостями правового регулювання та характером встановлення (нормативно-правові акти; звичаї, санкціоновані компетентними органами у встановленому порядку; прецеденти; міжнародні договори; нормативно-правові договори, правові принципи; правові доктрини); 2) галузевою належністю правових норм, які відображаються у певному акті (комплексні – містять поряд з фінансово-правовими нормами і норми інших галузей права та регулюють не тільки фінансові, а й інші суспільні відносини; галузеві – містять винятково фінансово-правові норми); 3) обсягом фінансово-правового регулювання (загального характеру – містять норми з різних питань фінансової діяльності держави та органів місцевого самоврядування; інституційного характеру – стосуються регулювання окремих інститутів чи підгалузей фінансового права: фінансового контролю, бюджетного, податкового, валютного права тощо); 4) часом дії (постійні – мають постійно діючий характер та втрачають чинність за умови набуття чинності іншим джерелом, яким скасовано дію попереднього; тимчасові – діють у межах чітко визначеного періоду); 5) територією дії (загальнодержавні – діють на всій території; місцеві – розповсюджуються на певну територію України); 6) юридичною силою (Конституція України, міжнародні договори, закони, підзаконні акти, нормативно-правові договори тощо); 7) суб'єктом нормотворчості (видані законодавчими, виконавчими та

судовими органами); 8) характером норм, що в них містяться (джерела матеріального фінансового права та джерела процесуального фінансового права) [291, с. 13; 292, с. 79–80].

Р. Гаврилук до важливих джерел фінансового права зараховує Конституцію України, яка має вищу юридичну силу і в якій, насамперед, втілено як принципи фінансової діяльності держави, загальногалузеві принципи фінансового права, так і ключові принципи найважливіших інститутів фінансового права, серед яких і податкове право. У Конституції визначено й компетенцію кожної з гілок влади у сфері фінансової діяльності держави. На її думку, до джерел фінансового права також належать: звичайні закони України, якими безпосередньо регулюється фінансова діяльність держави; міжнародні договори, в яких міститься велика група норм фінансового права; укази і розпорядження Президента України; підзаконні нормативно-правові акти уряду України, міністерств, відомств, інших органів виконавчої влади, особливо органів, які здійснюють фінансову діяльність держави; підзаконно-нормативні акти фінансово-кредитних установ, в яких міститься найбільша кількість конкретних фінансово-правових норм [293, с. 81–87]. Це свідчить про те, що регулювання фінансових відносин здійснюють багатьма видами нормативно-правових актів, що мають різну юридичну силу. Водночас закони, укази Президента України, постанови й декрети Кабінету Міністрів України, накази й інструкції інших органів державної влади й місцевого самоврядування становлять певну систему. Враховуючи положення ст. 92 Конституції України, у системі джерел фінансового права – нормативно-правових актів, саме законам належить провідна роль. Однак це положення не вказує на можливість нехтування під час регулювання фінансових відносин іншими видами нормативних актів, оскільки необхідність такого регулювання обумовлюється великою мобільністю й мінливістю фінансових відносин в умовах ринкової економіки, за яких потреба у швидкому реагуванні на певні зміни є вкрай закономірною. Розробляючи та приймаючи нормативно-правові акти – джерела фінансового права, обов'язково необхідно урахувати об'єктивно наявні зв'язки з іншими нормативно-правовими актами, а також дотримуватися чіткої

термінології [294, с. 122, 124].

Джерела податкового права визначають як зовнішню форму існування норм податкового права у вигляді правового припису, виданого в межах повноважень суб'єктів правотворчості, що має юридичну силу та обов'язковість до виконання, а також відображає волю народу, політику держави і суб'єктів місцевого самоврядування у сфері оподаткування та спрямовується на регулювання суспільних відносин з приводу встановлення і справляння податків та інших обов'язкових платежів [133, с. 60–61].

Беззаперечно, основним джерелом податкового права є Конституція України, яка статтею 67 встановлює обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом, а також усім громадянам щорічно подавати до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік згідно з законом [248].

Окрім Основного Закону при визначенні джерел, у яких містяться поняття та категорії податкового права, до уваги потрібно брати перелік податкового законодавства, закріпленого у п. 3.1 ст. 3 ПК України [26]. Важливим джерелом податкового законодавства є ПК України, МК України, а також інші закони, які регулюють питання митної справи у регулюванні правовідносин, які виникають щодо оподаткування митом операцій з переміщенням товарів через митний кордон України. Не менш важливими джерелами податкового законодавства, якими регулюються питання оподаткування, визнаються міжнародні договори, на обов'язковість яких надано згоду Верховною Радою України. До того ж, потрібно мати на увазі, якщо «міжнародним договором України, який набрав чинності в установленому порядку, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені у відповідному акті законодавства України, то застосовуються правила міжнародного договору» (п. 2 ст. 19 Закону України від 29 червня 2004 р. «Про міжнародні договори України») [295]. Цю норму закріплено і в ПК України (п. 3.2 ст. 3 ПК України). Серед джерел податкового законодавства заслуговують на увагу і нормативно-правові акти, прийняті на підставі та для виконання ПК України і законів з питань митної справи, а також рішення органів місцевого

самоврядування з питань місцевих податків і зборів, ухвалені за правилами, які встановлено ПК України.

Джерела податкового права, на думку М. Кучерявенка, є формою «вираження правотворчої діяльності держави із приводу прийняття компетентними державними органами нормативних актів, що встановлюють норми податкового права». Він також зазначає, що «джерело податкового права є, насамперед, формою вираження і встановлення чинних податково-правових норм. Зовнішній характер цієї форми об'єктивного права характеризується, перш за все, тим, що відбувається закріплення поведінки учасників податкових відносин. Крім того, особливим чином здійснюється і його оформлення – як спеціальних приписів нормативно-правових актів, залежно від їх становища в ієрархії податкового законодавства. Схоже зовнішнє оформлення надає джерелу права певна якість – форма вимоги, характер правової норми» [127, с. 72–74].

Слушним є його бачення щодо поділу джерел податкового права за певними принципами. Отже, на підставі владно-територіальної ознаки, що, переважно, стосується видів нормативних актів, джерела податкового права можна поділити на загальнодержавні та місцеві нормативні акти. Своєю чергою, за характером правових норм джерела права поділяються на: – нормативні, в яких містяться правові норми загального характеру, прийняті компетентними органами в установленому порядку; – ненормативні, які не містять правових норм загального характеру [127, с. 72–74].

Далі джерела податкового права, на думку М. Кучерявенка, поділяються за особливостями правового регулювання та характером встановлення на: – звичай, який санкціонований компетентними органами в установленому порядку...; – прецедент, який полягає у тому, що правозастосовний орган фактично виступає як нормотворча структура, а багато процесуальних норм утворюються в ході судових слухань за податковими справами; – міжнародні договори (конвенції, угоди), які набувають важливого значення під час врегулювання подвійного оподаткування тощо. Водночас застосування цього джерела податкового права не завжди є однозначним. Потрібно мати на увазі, що міжнародні договори є різної

юридичної сили; – правова доктрина; – нормативний правовий акт, який є найважливішим, а іноді єдиним джерелом податкового права. Інші джерела у деяких випадках розглядаються як похідні від нормативного акта [127, с. 72–74].

Н. Василенко, досліджуючи джерела процесуальних норм податкового права, проводить їх градацію, взявши за основу загальноприйнятний поділ джерел права на основні та додаткові. Водночас зазначає, що «основні правові джерела репрезентовані нормативно-правовими актами та міжнародними договорами. Додатковим джерелом права виступає правова доктрина. Щодо інших правових джерел, то вони не об'єктивізують процесуальних норм податкового права» [296, с. 97].

У наших попередніх дослідженнях зроблено висновок про те, що особливе значення у формуванні джерел податкового права України має також їх поділ за загальнообов'язковістю податкових норм, суб'єктом видання нормативно-правових актів як джерел податкового права, юридичною силою, дією в часі [297, с. 367–374].

За загальнообов'язковістю податкових норм у нормативно-правових актах, які регулюють суспільні податкові відносини, джерела податкового права можна розподілити на: а) спеціалізовані – це нормативно-правові акти, норми яких спрямовані на регулювання певних податкових правовідносин і становлять переважну більшість джерел податкового права України. Прикладом таких спеціалізованих актів є ПК України [26], Закон України від 4 листопада 2011 р. № 4014-VI «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності» [298] тощо; б) нормативно-правові акти, які містять окремі правові норми, присвячені регулюванню певних податкових правовідносин, однак основне призначення яких полягає в регулюванні інших суспільних відносин, наприклад, митних, господарських, цивільних, адміністративних тощо. До них належать МК України [254], Закон України від 16 жовтня 1992 р. № 2707-XII «Про охорону атмосферного повітря» [299], Закон України від 25 червня 1991 р. № 1264-XII «Про охорону навколишнього природного середовища» [300] та інші.

За суб'єктом видання нормативно-правові акти як джерела податкового права доцільно поділити на: нормативно-правові акти органів законодавчої влади; акти Президента України; нормативно-правові акти органів виконавчої влади; акти органів місцевого самоврядування тощо [297, с. 367–374].

За юридичною силою джерела податкового права поділяють на: закони та підзаконні нормативно-правові акти. Своєю чергою, закони, маючи найвищу юридичну силу, займають домінуюче становище в структурі податкового законодавства, а підзаконні нормативно-правові акти видаються на основі, для розвитку й для виконання вимог цих законів. До підзаконних нормативно-правових актів як джерел податкового права належать постанови та інші нормативно-правові акти Верховної Ради України, нормативні укази і розпорядження Президента України, постанови і розпорядження Кабінету Міністрів України та нормативно-правові акти міністерств та інших органів виконавчої влади, а також нормативно-правові акти суб'єктів місцевого самоврядування [297, с. 367–374].

За дією в часі нормативно-правові акти, як джерела податкового права, поділяють на: чинні та такі, які були чинними протягом певного періоду часу раніше, однак втратили чинність [297, с. 367–374].

Оскільки податкове право України постійно оновлюється з метою адаптації міжнародних правових норм, які регламентують відносини у податковій сфері, важливо також зауважити про те, що до чинного податкового законодавства України вносяться зміни з урахуванням стану економічної та соціально-політичної сфер. До того ж, цьому сприяють дискусії щодо податкового законодавства, зокрема й ПК України. Це свідчить як про необхідність подальшого реформування податкової сфери, так і про доопрацювання окремих понять і термінів, закріплених у ПК України [26]. Водночас, на нашу думку, потребує ґрунтовного розуміння складне поняття «міжнародний договір» у сфері податкового права та його застосування як джерела, що регулює міжнародні податкові відносини, в яких бере участь Україна.

Теоретичні питання визначення поняття «міжнародний договір» та його

застосування у науково-правовій діяльності є темою дослідження як вітчизняних, так і зарубіжних науковців. Однак проблемні аспекти з цього питання науковцями висвітлено лише в окремих працях. Про сутність міжнародного договору як джерела податкового права досліджували Ю. Аністратенко, Ю. Бисага, Н. Блащук, Т. Бугай, Д. Булгакова, Я. Греца, Р. Дорнберг, Л. Касьяненко, В. Кононенко, Д. Кривенко, М. Кучерявенко, М. Мельник, Н. Пришва, В. Ротань, К. Савчук, П. Селезень, М. Сідак, І. Самсін, Л. Тимченко, А. Цимбалюк, А. Ярема, В. Ярема та інші. Серед них фундаментальною працею є монографічне дослідження авторського колективу за загальною редакцією Л. Тимченка «Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика» (2013 р.), в якому розглянуто теоретико-методологічні засади застосування міжнародних податкових договорів [301].

З історії України варто згадати, що процес договірної оформлення відносин між державами, зокрема Київської Русі з Візантією, бере початок у 860 р., коли київський князь Аскольд, обступивши м. Константинополь, домогся вигідної для себе угоди, яка, ймовірно, забезпечувала права руських купців у Візантії. Стверджувати про це однозначно не можна, адже текст цього договору не зберігся. Перший відомий історикам договір Русі з Візантією укладено 911 р. між князем київським Олегом й імператором Левом VI та його співправителем Александром. Йому передувала угода, укладена 907 р. після переможного походу Олега на Константинополь, в якій містилися дві відсутні в договорі 911 р. статті: сплата одноразової данини імперією русичам та їхнє право на безмитну торгівлю у Візантії. Головна мета Київської Русі полягала в тому, щоб домовитися про привілеї для купців, адже до середини XI ст. руська торгівля орієнтувалася на візантійські ринки, на яких князь, бояри й дружинники збували данину, зібрану під час полюддя тощо. Договір 911 р. забезпечував найбільше сприяння русичам на ринках імперії, те ж саме – візантійським купцям у Київській Русі, яка таким способом досягла свого визнання на міжнародній арені [302, с. 73].

Сьогодні міжнародний договір є угодою, що укладається між державами і/або іншими суб'єктами міжнародного права, та якою регулюються їхні

взаємовідносини в певній сфері встановленням, зміною або припиненням для її учасників прав та обов'язків згідно з основними принципами міжнародного права [36, с. 211]. Крім терміна «міжнародний договір» у світовій практиці застосовують й інші терміни, якими його визначають: «акт», «камюніке», «конвенція», «меморандум», «пакт», «протокол», «трактат», «регламент», «статут», «спільна заява», «хартія», «угода» тощо.

У праві Європейського Союзу (далі – ЄС) термін «міжнародний договір» має деякі особливості, які пов'язані з існуванням у праві ЄС таких документів, як міжінституційні угоди, рішення Ради ЄС та різноманітні додатки до установчих договорів [303, с. 5, 13].

Про надзвичайне значення міжнародних договорів йдеться у Віденській конвенції про право міжнародних договорів від 23 травня 1969 р., яку в Україні ратифіковано 14 квітня 1986 р. [74]. Відповідно до неї визначено, що держави-учасниці домовилися застосовувати цю Конвенцію до договорів між державами (ст. 1 Конвенції). У ст. 2 Конвенції подано дефініцію «договору», згідно з якою його розуміють як «міжнародну угоду, укладену між державами в письмовій формі і регульовану міжнародним правом, незалежно від того, чи викладена така угода в одному документі, двох чи кількох пов'язаних між собою документах, а також незалежно від її конкретної назви» [304].

В Україні частиною національного законодавства є чинні міжнародні договори, згоду на обов'язковість яких надано Верховною Радою України. Про це зазначено у ст. 9 Конституції України [248]. Згоду Верховної Ради України на обов'язковість для України міжнародних договорів надано у формі ратифікації, затвердження міжнародних договорів або приєднання до них [52, с. 170].

Порядок укладення, виконання та припинення дії міжнародних договорів України встановлено згідно з Законом України від 29 червня 2004 р. «Про міжнародні договори України» (далі по тексту у цьому підрозділі – Закон), який застосовується до всіх міжнародних договорів України, що регулюються нормами міжнародного права і укладаються відповідно до Конституції України та вимог цього Закону (ст. 1). Стаття 2 Закону закріплює визначення міжнародного

договору України, за яким законодавець розуміє «укладений у письмовій формі з іноземною державою або іншим суб'єктом міжнародного права, який регулюється міжнародним правом, незалежно від того, міститься договір в одному чи декількох пов'язаних між собою документах, і незалежно від його конкретного найменування (договір, угода, конвенція, пакт, протокол тощо)» [295]. Водночас дії щодо підготовки тексту міжнародного договору, його прийняття, встановлення його автентичності, підписання міжнародного договору та надання згоди на його обов'язковість для України визначаються як укладення міжнародного договору України (ст. 2 Закону). Повноваженнями щодо укладення міжнародних договорів наділені: Президент України або за його дорученням – від імені України; Кабінет Міністрів України або за його дорученням – від імені Уряду України; міністерства та інші центральні органи виконавчої влади, державні органи – від імені міністерств, інші центральні органи виконавчої влади, державні органи (п. 1 ст. 3 Закону) [295].

Усі органи державної влади, до відання яких віднесено питання, що повинні регулюватися міжнародними договорами України, які забезпечують дотримання і виконання зобов'язань, взятих за міжнародними договорами України, стежать як за здійсненням прав, які випливають з таких договорів для України, так і за виконанням іншими сторонами міжнародних договорів України їхніх зобов'язань (ст. 16 Закону). Щодо припинення та зупинення дії міжнародного договору, то пропозиції про це вносяться Міністерством закордонних справ України, іншими центральними органами виконавчої влади та державними колегіальними органами відповідно до порядку, встановленого статтею 4 цього Закону для внесення пропозицій щодо укладення міжнародного договору України (ст. 24 Закону) [295].

Припинення та зупинення дії міжнародного договору України здійснюються щодо певних договорів, серед яких: 1) «договір, на обов'язковість якого надана згода Верховної Ради України, – у формі закону України»; 2) «міжнародні договори, які укладено від імені України та які не потребували надання згоди на їх обов'язковість Верховною Радою України, а також

міжнародні договори, які укладено від імені Уряду України та затверджені Президентом України, – у формі указу Президента України»; 3) «міжнародні договори, які укладено від імені Уряду України та які не потребували надання згоди на їх обов'язковість Верховною Радою України або затвердження Президентом України, а також міжвідомчі договори, затверджені Кабінетом Міністрів України, – у формі постанови Кабінету Міністрів України» [295].

Важливим аспектом у міжнародному договорі, як зауважує Л. Тимченко, є те, що прийнято виділяти його мету, об'єкт, предмет та суб'єкт. Метою міжнародного договору є ті кінцеві результати, яких прагнуть досягти суб'єкти міжнародного права, укладаючи договір. Зазвичай, вони закріплюються в преамбулі або початкових статтях договору. Об'єктом є міжнародні відносини, врегульовані нормами, що містяться в договорі. Найчастіше об'єкт договору можна «вивести» з його найменування. Щодо предмета міжнародного договору, то ним є конкретні матеріальні або нематеріальні блага, охороняти або забезпечувати які повинна міжнародна угода. Сторонами є суб'єкти міжнародного права, що володіють правоздатністю на їх укладення. Суб'єкти міжнародного права, зважаючи на свої взаємні інтереси, мають право вибрати конкретний об'єкт договору [301, с. 25].

Структура міжнародного договору, як правило, складається з трьох головних елементів: преамбули (вступу), яка вказує на мотиви, цілі та принципи укладення договору; центральної частини, що містить постанови по суті регулювання відносин; заключної частини, якою встановлено порядок вираження згоди на обов'язковість договору, набуття ним чинності та припинення його дії; додатків до договору. Відсутність тих чи інших елементів не впливає на його юридичну силу, тому не всі елементи структури обов'язкові в кожному договорі [36, с. 212].

В. Ротань, І. Самсін, А. Ярема та інші звертають увагу на те, що оскільки Конституція України має вищу юридичну силу (ч. 2 ст. 8 Конституції України), а правилу про субординацію нормативно-правових актів підпорядковуються всі акти законодавства, то, укладаючи міжнародний договір, держави-учасниці

змушені поступитися частиною свого суверенітету. Тому ч. 2 ст. 9 Конституції України встановлено, що «укладення міжнародних договорів, які суперечать Конституції України, можливе лише після внесення відповідних змін до Конституції України». Однак, на їх думку, сьогодні існує реальна проблема співвідношення Конституції України і міжнародних договорів [52, с. 171]. Водночас потрібно зауважити, що застосування міжнародних договорів України про правову допомогу, що стосується скасування вимоги легалізації офіційних документів, виданих компетентними органами Договірних Сторін, роз'яснено у листі Міністерства юстиції України від 11 травня 2010 р. до Міністерства закордонних справ України [305].

В Україні на законодавчому рівні чинні міжнародні договори, згоду на обов'язковість яких надано Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування, є складовою податкового законодавства України. В разі, якщо у міжнародному договорі, згоду на обов'язковість якого надано Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, які передбачено ПК України, застосовуються правила міжнародного договору (ст. 3 ПК України) [26].

Варто зауважити те, що для міжнародного податкового договору притаманна його подвійна природа. З одного боку він регулюється міжнародним правом, з іншого – стає елементом внутрішньо-державного податкового законодавства після його інкорпорації в національне податкове законодавство. Усі міжнародні договори, за допомогою яких регулюються податкові правовідносини, можна об'єднати в три групи. Першу групу складають загальноподаткові договори, тобто угоди, присвячені загальним проблемам оподаткування між договірними країнами (усунення подвійного оподаткування), другу групу визначають умовно-податкові – угоди, в яких питання оподаткування регулюється поряд з іншими, які не входять до предмету податкового чи фінансового права, а третя група складається із обмежено податкових – угод, що обумовлюють застосування механізму оподаткування щодо конкретного виду податку, платника чи об'єкта оподаткування [306, с. 27].

Детальніше зупинимося на розгляді міжнародних податкових договорів про

усунення подвійного оподаткування. Адже із розвитком міжнародних економічних зв'язків між країнами, інтеграційними процесами в суспільстві, розширенням зовнішньої торгівлі питання подвійного оподаткування набуває особливої актуальності, оскільки є гальмівним фактором у розвитку зазначених вище процесів [133, с. 279].

Міжнародні податкові договори про усунення подвійного оподаткування є найдієвішим способом усунення міжнародного подвійного оподаткування. Україна активно проводить роботу для укладення відповідних двосторонніх договорів, що забезпечує захист платників від подвійного оподаткування [265, с. 124]. В Україні статтею 13 ПК України передбачено положення щодо усунення подвійного оподаткування, в яких має значення статус резидентності особи [26]. Тому для кращого розуміння термінології міжнародних договорів зазначимо, що термін «резидент» закріплено у п.п. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 ПК України, а «нерезидент» – у п.п. 14.1.122. п. 14.1 ст. 14 ПК України [26].

Міжнародний договір України про уникнення подвійного оподаткування стосовно повного або часткового звільнення від оподаткування доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України застосовується у певному порядку, який визначено у ст. 103 глави 10 ПК України. На основі цього можемо вважати, що правила міжнародного договору України потрібно застосовувати, звільняючи від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України та зменшуючи ставки податку або повертаючи різницю між сплаченою сумою податку і сумою, яку нерезиденту необхідно сплатити відповідно до міжнародного договору України [26].

Про важливість міжнародного податкового договору також свідчить те, що станом на 1 січня 2019 р. набрали чинності міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування з 69 країнами світу. До цього також потрібно додати, що у відносинах України з Республікою Сербія та з Республікою Чорногорія застосовується Конвенція між Кабінетом Міністрів України і Союзним Урядом Союзної Республіки Югославія про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи і капітал. Крім того, відповідно до ст. 7 Закону

України «Про правонаступництво України» Україна застосовує договори СРСР про уникнення подвійного оподаткування, що діють до набуття чинності новими договорами. Договори СРСР чинні у відносинах України з такими країнами: Іспанією, Малайзією, Японією [307].

Враховуючи вищевикладене, зауважимо, що преамбули більшості договорів України про уникнення подвійного оподаткування чітко не визначають цілей їх укладення, за винятком договорів з Іспанією, Кіпром, Киргизією, Таджикистаном і Туркменістаном. Разом з тим, як слушно зазначає Л. Тимченко, в жодному договорі України про уникнення подвійного оподаткування не згадано запобігання і протидію уникненню подвійного оподаткування як мету відповідних міжнародних податкових договорів [301, с. 15].

На основі аналізу поняття «міжнародний договір» та його застосування в податковій сфері України, вважаємо, що вдосконалення законодавчої бази в цьому напрямі сприятиме розвитку рівних партнерських стосунків між Україною та зарубіжжям, а міжнародний договір як джерело податкового права забезпечить Україні участь у економічних стосунках з іншими країнами [308, с. 46–51].

Окремої уваги у дослідженні джерел податкового права займає прецедент. Наведемо окремі наукові підходи щодо його бачення як джерела права загалом і податкового права зокрема.

На думку Н. Оніщенко, окрему увагу потрібно приділити вивченню джерел права ЄС, які є зовнішнім виразом права, формами закріплення уповноваженими на те органами відповідних правил поведінки. Вона вважає, що джерела права ЄС – це зовнішні форми виразу його правових норм. Отже, джерела права утворюють цілісну систему з властивою їй ієрархією актів. Система джерел права ЄС має власну специфіку і охоплює такі три складові: джерела первинного права; джерела вторинного права; джерела прецедентного права [309, с. 61].

Як зазначає В. Собкова, «вивчення англосаксонської системи права, у якій домінує судовий прецедент, могло б слугувати відправною точкою в розробленні механізмів, котрі забезпечили б значне поліпшення якості діяльності судової системи України запровадженням на законодавчому рівні інституту прецеденту

як одного з джерел права, визначивши умови набуття рішенням суду обов'язкової сили стосовно розгляду всіх аналогічних суперечок» [310, с. 159].

О. Петришин зауважує, що сьогодні в Україні статусу судової практики як обов'язкового джерела права набувають висновки, зроблені в конкретних справах Європейським судом з прав людини, комітетами Організації Об'єднаних Націй, юрисдикцію яких визнала Україна, Верховного Суду України в рішеннях щодо неоднакового застосування норм матеріального і/або процесуального права, а також рішення Конституційного Суду України щодо офіційного тлумачення, рішення інших судових інстанцій (зокрема вищих спеціалізованих судів України), які містять правові зразки одноманітного та багаторазового застосування і тлумачення правових норм, можуть також набувати статусу джерела права, але не обов'язкового, а переконливого (авторитетного) [311, с. 26].

Однак сучасне правове поле, на думку А. Пархети, «не визначає ані механізмів, ані процедур використання прецедентів як джерел права і особливо коригування згідно з судовою практикою. Так, коли йдеться про застосування законодавства, то згадують органи судової влади. Вищі суди України, узагальнюючи судову практику, видають певні узагальнюючі акти, які надалі використовують судді всіх нижчих судових інстанцій, однак законодавство України однозначно встановлює, що судді під час розгляду справ мають керуватися лише законодавством України, а також тими міжнародними нормативно-правовими актами, які були належно легалізовані Верховною Радою України (пройшли процедуру ратифікації)». За таких обставин Конвенцію про захист прав людини і основоположних свобод судді можуть використовувати, а рішення Європейського суду з прав людини фактично ні, оскільки вони належно не легалізовані українським законодавцем [312, с. 121–122].

Як слушно зазначає О. Стрельцова, здебільшого вирішення будь-якої справи відбувається у судовій практиці, яка склалася, навіть якщо доктрина не визнає її як джерело права. Водночас, на її думку, загальнообов'язкового значення у країнах континентального права, так само, як і в англосаксонській правовій сім'ї набуває не вся судова практика загалом, а лише та її частина, що, по-перше,

створена внаслідок наявності прогалин у праві; по-друге, вироблена в результаті діяльності вищих судових інстанцій у ході судового розгляду справи або за допомогою тлумачення законодавчих актів; по-третє, містить норму права чи правовий принцип, які й становлять прецедент у вузькому значенні цього слова; може виводитися як з одного, так і з серії одноманітних рішень, що приймають у аналогічних справах; була надрукована у періодичних судових звітах, збірках або довідниках із судової практики тощо [313, с. 139–140].

Л. Луць звертає увагу на те, що «на даний час в Україні існує потреба у створенні судових прецедентів, які б доповнювали діючі закони. Це б дозволило надати гнучкості системі джерел права, престижності закону (за рахунок його стійкості, незмінюваності протягом більш тривалого часу); «розвантажити» суб'єкта законотворення. Нормативно-правовими прецедентами (джерелами права) могли б стати рішення Конституційного Суду України та Верховного Суду України, які винесені в результаті розгляду конкретної справи, в ході якої виявлено прогалину в діючому законодавстві і виникла потреба у створенні додаткової або конкретизуючої норми. ... У діючому законодавстві України має бути чітко визначене коло суб'єктів, які уповноважені створювати нормативно-правові прецеденти, сфери та межі, в яких вони формуватимуться, юридична сила таких актів, факультативний підзаконний характер та місце у системі джерел права України» [314, с. 15].

В. Мідзяновська, досліджуючи судовий прецедент, також дійшла висновку, що роз'яснення Пленуму Верховного Суду України є однією з фундаментальних основ впровадження інституту судового прецедента в національну правову систему України, яка, своєю чергою, потребує законодавчого закріплення в нормативно-правових актах [315, с. 123].

С. Шевчук, аналізуючи обов'язковість рішень Конституційного Суду України у контексті доктрини судового прецеденту, констатує, що обов'язковою для усіх суб'єктів права є та частина резолютивної частини рішення Конституційного Суду України, де подано офіційне тлумачення або визначення неконституційності правових актів. Це дає змогу стверджувати про існування в

Україні судової правотворчості та квазіпрецедентного права [316, с. 48].

Про актуальність запровадження судового прецеденту в Україні зазначає і О. Святоцький. На його думку, «правові системи країн романо-германського й англосаксонського типів починають втрачати чітко окреслені межі своєї унікальності. Саме прецедент є необхідним елементом еволюційного розвитку правової системи країни. Здатність прецеденту як джерела права оперативно реагувати на соціально-політичні зміни, що відбуваються в Україні та на міжнародній арені, робить його в деяких випадках більш ефективним регулятором суспільних відносин, ніж традиційні для континентального права нормативно-правові акти» [317, с. 68].

Вважаємо, що усі зазначені підходи заслуговують на увагу і є актуальними для опрацювання судового прецеденту з позицій податкового права. Сьогодні у податковій сфері в процесі вирішення багатьох питань, з якими суб'єкти податкових правовідносин звертаються до суду, виникають суперечливі ситуації. Їх вирішення здебільшого є тривалим та виснажливим в міру складності податкового законодавства, практики його застосування та динамічності.

Так 50,81 % респондентів, опитаних під час анкетування, яке проводилось в межах підготовки цього дослідження, вважають, що рішення суду щодо питань податкового характеру доцільно зараховувати до джерел податкового права України. Щодо цього вважаємо, що така позиція опитаних респондентів є дискусійною через відсутність у національній правозастосовній практиці так званого «прецедентного права» (Додаток Б).

Узагальнюючи, зазначимо, що через відсутність єдиних підходів до розуміння значення терміна «джерела податкового права» актуальною залишається проблема визначення цього поняття. Вважаємо, що, беручи до уваги розвиток вітчизняної системи права, постає необхідність дослідження як існуючих, так і нових за правовим наповненням, видів джерел податкового права з позицій системності й ієрархічності. Водночас наявні наукові підходи до визначення джерел податкового права України потрібно брати до уваги у їх формуванні.

3.4 Принципи податкового права України

На сучасному етапі розвитку нашої держави актуальним є вирішення проблем, які виникають щодо застосування принципів у податковому праві. З цього приводу О. Музика-Стефанчук та А. Полянничко зазначають, що «нині необхідним є системний підхід до визначення принципів, зокрема податкового права, адже на них ґрунтується гарантія та захист інтересів і прав суб'єктів податкових правовідносин, за рахунок податкових надходжень формується значна частина бюджетних надходжень» [250, с. 5].

І. Бабін та О. Дьомін звертають увагу на те, що «неправильно вважати принципи податкового права абстрактними деклараціями. Наявні в тій чи іншій формі в джерелах податкового права вони здатні – як самостійно, так і в стійких поєднаннях з іншими нормами – впорядковувати соціальні взаємодії, визначати та направляти поведінку суб'єктів податкового права, виступати в якості нормативної основи для вирішення податкових спорів» [318, с. 74].

У науковій літературі існують праці, присвячені принципам оподаткування, податкового права, податкового законодавства, податкової системи тощо. Значний внесок у дослідження цих питань зробили В. Андрущенко, І. Бабін, О. Башняк, І. Беліцький, І. Вдовічена, Д. Гетманцев, О. Дьомін, Ю. Іванов, А. Котенко, М. Кучерявенко, О. Музика-Стефанчук, А. Полянничко, Н. Пришва, О. Федорчук, В. Форсюк, Є. Хорошаєв, А. Храбров та інші.

У словниковій літературі «принцип» (від лат. *princīpium* – основа, начало) є центральним поясненням, особливістю, покладеною в основу створення або ж здійснення чого-небудь [96, с. 615].

Принципами права визнають закріплені в праві головні ідеї, початкові начала, або основи функціонування, які характеризують зміст та основне призначення права та обумовлені загальними закономірностями розвитку суспільства. В принципах права виявлено взаємодію і співвідношення окремих явищ державно-правової дійсності. Для принципів права характерними є різні класифікації, а саме: загальноправові; галузеві і міжгалузеві; інститутів права;

типологічні тощо [319, с. 278]. Вважаємо, що аналіз принципів податкового права доцільно здійснювати, дотримуючись даної класифікації принципів права. Такий підхід сприятиме більш поглибленому поясненню класифікації принципів податкового права.

Принципи права, що виникають як загальносоціальні, є необхідною умовою для їх подальшого закріплення у вигляді юридичних принципів та норм, що свідчить про їхню актуальність для суспільства та необхідність юридичного оформлення [320, с. 42]. Принципи права не лише визначають зміст конкретних правових норм, а й безпосередньо регулюють суспільні відносини. Значення принципів права, які визначають напрями правового регулювання, розкриваються правильно лише у нерозривному зв'язку із конкретними нормами права [321, с. 43–44].

В основі принципів права, як зазначає Ю. Тихомиров, закладено безпосередні цінності юридичної системи. Правові принципи він визначив як своєрідні «вікна», через які на закриті правові системи впливають різноманітні соціальні чинники, і які можуть бути формалізовані [322, с. 58–59]. О. Уварова звертає увагу на те, що принципи права впливають на суспільні відносини. Саме через вплив принципів на правосвідомість учасників правового регулювання забезпечено цінність права, сформовано уяву про вимоги права, розуміння важливості правового регулювання [323, с. 57–58].

Т. Фулей констатує, що уніфікація правових ідеалів, які стають загальнолюдськими, спричинила формування на універсальному (світовому) рівні певної системи принципів права, які визнаються загальнолюдськими [324, с. 25].

Як слушно зауважує О. Остапенко, «загальносоціальне походження правових принципів не завжди відображає потреби суспільства у тій чи іншій сферах людської життєдіяльності. На допомогу повинна приходити класифікація/систематизація принципів, які повинні передбачати сукупність об'єктивних і суб'єктивних явищ, що взаємопов'язані між собою і мають вплив на зовнішню та внутрішню сторони суспільних відносин» [325, с. 300].

На думку А. Колодія, розглядаючи питання щодо класифікації принципів

права, визначення її критеріїв та видів потрібно звернути увагу на те, що:

- 1) загальноправові принципи права всезагального характеру конкретніше втілені у принципах кожної галузі;
- 2) основні принципи права характеризуються специфічною модифікацією у галузях права, сферах правоутворення, правоохорони та правореалізації;
- 3) саме основним принципам властиво диференціюватися на загальносоціальні та спеціальноюридичні, а серед загальносоціальних досить чітко виокремлюються економічні, політичні, ідеологічні, соціальні, моральні основи права. Зважаючи на це, він також виділяє принципи правосвідомості, правоутворення, правотворчості (серед них законотворчості та нормотворчості), принципи системи права (загальноправові, міжгалузеві, галузеві), принципи інститутів права, принципи структури права (загальносоціального та юридичного, публічного та приватного; регулятивного та охоронного; матеріального та процесуального; об'єктивного та суб'єктивного), принципи правореалізації (серед них принципи правозастосування); правоохоронні принципи (серед них принципи правосуддя та юридичної відповідальності). Важливим водночас є те, що принципи системи та структури права, які перетворюються у принципи правоутворення, правореалізації і правоохоронні, називають принципами правового регулювання, визнаючи особливу роль загальноправових (основних) принципів [320, с. 43–44].

На основі загальнотеоретичного підходу правові принципи класифікують за:

- 1) формою нормативного виразу (тобто характер нормативного джерела, в якому їх закріплено). Такі принципи доцільно поділити на ті, що закріплюються в міжнародних і внутрішньодержавних деклараціях, конституціях та в поточному законодавстві;
- 2) сферою дії (в одній чи в декількох галузях, праві загалом) виокремлюють принципи загальні, міжгалузеві, галузеві, принципи правових інститутів;
- 3) змістом (загальносоціальні, наприклад, політичні, економічні тощо, та спеціально-юридичні принципи);
- 4) сферою суспільних відносин, на які поширюються принципи, а також характером суспільних закономірностей, що вони відображають [326, с. 198–199; 327, с. 287–288].

Податкове право характеризується усіма властивими йому ознаками:

нормативністю правових розпоряджень, обов'язковістю їх дотримання тощо. Однак для податкового права характерною є своя система принципів, на яких побудовано систему податкових правовідносин. Принципи у податковому праві охоплюють домінуюче становище права, вихідні напрями, основні засади, що визначають суть всієї системи, галузі або інституту права. Крім того, в результаті правового закріплення принципи набувають загального значення, стаючи свого роду орієнтиром під час становлення і розвитку права. Особливе загальнометодичне значення принципи мають під час формування правозастосовної практики [328, с. 39].

М. Кучерявенко зауважує, що податковому праву, як складовій правової системи, властиві загальноправові принципи, що виявляються у всіх галузях (верховенство закону, єдність, доцільність і реальність законності тощо); спеціальні (галузеві) принципи – одні з них прямо закріплені в конкретних нормах податкового закону (норми-принципи), інші виражені у системі норм, якими регулюється сплата конкретного податку (принципи, які впливають з норм); принципи оподаткування (нескладність нарахування окремих податків; відсутність дублювання, простота та економічність збирання податків; пропорційність податкових зборів послугам, що надає держава; розмір податкового тиску) [329, с. 43–44].

Структура податкового права підпорядковується загальним принципам, серед яких виокремлюють: а) наявність комплексу однакових приписів. До податкового права належить комплекс однопорядкових нормативних положень, якими регулюють однорідні відносини. Це система норм, які визначають оподаткування юридичних осіб та відносини стосовно оподаткування фізичних осіб; б) різнобічний вплив податкових норм на врегульовані відносини, за допомогою яких забезпечується єдиний підхід, що об'єднує їх у складний інститут; в) об'єднання всіх норм податкового права за допомогою стійких закономірних зв'язків, відображених у загальних приписах [306, с. 25].

На думку А. Полянничко, значення принципів податкового права полягає в тому, що вони: є певним орієнтиром під час становлення й розвитку податкового

права; відображають сутність податкового законодавства як частини фінансового законодавства; дають змогу визначити тенденції розвитку податкового законодавства; дають можливість пояснити, розтлумачити зміст податкового законодавства загалом та окремих його норм; сприяють стабілізації податкових правовідносин, нормативно обмежуючи їх; визначають характер тлумачення та застосування норм податкового права; сприяють поліпшенню розуміння податково-правових норм правозастосувачами; сприяють правозастосовчим органам у вирішенні питань, недостатньо врегульованих нормами права; забезпечують вирішення справ, які виникли з відносин, не врегульованих нормами права; можуть використовуватися суб'єктами податкових правовідносин для податкового обґрунтування їхніх позицій; обмежують негативний розсуд працівників спеціальних державно-владних органів, а також інших податкових правозастосувачів; мають виховне значення і відіграють важливу роль у формуванні правосвідомості платників податків [330, с. 15–16].

До принципів податкового права належать матеріальні, процесуальні та розрахункові принципи. Матеріальними принципами є принципи, що визначають сутність категорій, норм, які використовує податкове право у певній ієрархічній системі. До матеріальних принципів зараховують: а) податки, збори, які стягуються в державі та є єдиними на всій її території; б) податки, збори повинні бути справедливими та ґрунтуватись на реальних можливостях платника. Процесуальні принципи регулюють компетенцію суб'єктів податкових правовідносин, механізм встановлення, зміни та скасування податкових платежів. До цих принципів належать: а) виключне право органів державної влади встановлювати, змінювати, скасовувати податки згідно з законодавством; б) податки та збори не можуть встановлюватися, застосовуватися на основі політичних, ідеологічних критеріїв тощо; в) платники податків повинні сплачувати податки та збори, які встановлені на певній території на основі рівності перед законом, що регулює дію податку; г) регулярність опрацювання податкових законів, що дає змогу поєднувати стабільність та гнучкість оподаткування. За допомогою розрахункових принципів регулюють

функціонування конкретного податкового механізму, визначають його основні елементи та перерахування коштів відповідно до бюджетів [331, с. 68–69; 328, с. 42–46; 306, с. 25].

Принципи податкового права визначають як «виражені в правових нормах та сформовані юридичною доктриною взаємопов'язані вихідні основи, керівні ідеї, що відображають основні напрями фінансової політики держави у сфері регулювання податкових відносин, а також фундаментальні засади, на яких має ґрунтуватися податкова система держави та система оподаткування в цілому. Вказані принципи мають регулятивне призначення, оскільки впливають на процес реалізації та захисту податково-правових норм» [250, с. 176].

Беручи до уваги викладене вище, вважаємо, що принципи у податковому праві доцільно систематизувати з урахуванням їх ознак на: конституційні, галузеві, спеціальні. Конституційні принципи податкового права як основні впливають на розвиток понятійно-категоріального апарату податкового права України. Галузевими є принципи, які визначаються податковим законодавством, а спеціальними – принципи, на яких ґрунтується система оподаткування [332, с. 12–19].

В Україні згідно зі статтею 8 Конституції України визнається та діє принцип верховенства права [248]. С. Погребняк звертає увагу на те, що «у структурі принципу верховенства права слід виокремлювати два аспекти верховенства права: формальний і матеріальний. Формальний аспект, який традиційно асоціюється з принципом законності, є лише першим рівнем ідеї верховенства права. У більш широкому розумінні ідея верховенства права враховує, що право має відповідати певним змістовним (матеріальним) критеріям – насамперед, правам людини» [249, с. 29].

Розглядаючи далі, О. Музика-Стефанчук та А. Полянничко зазначають, що, беручи до уваги ст. 19 Конституції України, у податкових правовідносинах платників податків не можна примушувати сплачувати податки і збори у порядку іншому, ніж це передбачено податковим законодавством. Водночас не можна примушувати сплачувати податки, які не закріплені законом [250, с. 83].

Відповідно до ст. 24 Конституції України громадяни мають рівні конституційні права і свободи та є рівними перед законом. Проте, у сфері податкових правовідносин рівність перед законом означає не лише рівність у правах платників податків, але й рівність їх обов'язків. На думку Н. Шаптали, такий висновок ґрунтується на правовій позиції Конституційного Суду України, що викладена у Рішенні від 28 вересня 2000 р. № 10-рп/2000, а саме: «проголошуючи рівність усіх громадян перед законом, стаття 24 Конституції України встановлює і рівну підлеглість усіх громадян законам України». Вона виокремлює у змісті принципу рівності декілька аспектів: «рівність платників податків, яка передбачає рівні права та обов'язки платників податків, забороняє будь-яку дискримінацію залежно від форми власності, організаційно-правової форми господарської діяльності, місця походження капіталу тощо; рівність податкового тягаря, що спрямована на досягнення неформальної рівності, яка ґрунтується на максимальному врахуванні фактичного майнового стану платника податків, що визначає його реальну платоспроможність» [251, с. 10–11].

У ст. 67 Конституції України встановлено, що «кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом». А. Котенко зазначає, що у ПК України цей принцип втілено вже у двох принципах: загальності оподаткування і рівності всіх платників перед законом, недопущенні будь-яких виявів податкової дискримінації. Статтею 92 Конституції України передбачено, що винятково законами встановлено систему оподаткування, податки і збори. Цей принцип фактично має дві складові: а) винятково законами визначається система оподаткування; б) винятково законами встановлюються податки і збори [252, с. 24].

У наших попередніх дослідженнях зроблено висновок про те, що вищезгадані принципи галузево відображені [333, с. 409–412] у п. 4.1 ст. 4 ПК України, в якому визначено та роз'яснено принципи податкового законодавства. Отже податкове законодавство ґрунтується на загальності оподаткування; рівності усіх платників перед законом, недопущенні будь-яких виявів податкової дискримінації; невідворотності настання визначеної законом відповідальності у

разі порушення податкового законодавства; презумпції правомірності рішень платника податку; фіскальній достатності; соціальній справедливості; економічності оподаткування; нейтральності оподаткування; стабільності; рівномірності та зручності сплати; єдиному підході до встановлення податків та зборів [26].

Серед науковців існує думка про те, що ст. 4 ПК України містить ще чотири принципи податкового законодавства, які закріплені у цій статті далі. Отже, одним з таких принципів можна визнати те, що сплаті не підлягають загальнодержавні, місцеві податки та збори, справляння яких не передбачено ПК України (п. 4.2). З огляду на наступний принцип, «податкові періоди та строки сплати податків та зборів устанавлюються, виходячи з необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів, з урахуванням зручності виконання платником податкового обов'язку та зменшення витрат на адміністрування податків та зборів» (п. 4.3). Ще один принцип податкового законодавства полягає у встановленні та скасуванні податків і зборів, а також пільг їх платникам, які «здійснюються відповідно до ПК України Верховною Радою України, а також Верховною Радою Автономної Республіки Крим, сільськими, селищними, міськими радами та радами об'єднаних територіальних громад, які створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад у межах їх повноважень, визначених Конституцією України та законами України» (п. 4.4). Принципом податкового законодавства також можна вважати те, що під час встановлення або розширення існуючих податкових пільг такі пільги застосовуються з наступного бюджетного року (п. 4.5) [252, с. 23–24; 334, с. 349–350].

І. Беліцький, Д. Гетманцев та В. Форсюк вбачають за необхідне доповнити вищевизначені принципи принципом «транспаретність оподаткування – устанавлення порядку справляння податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення прозорості адміністрування податків та зборів» [334, с. 351].

Л. Вдовічена зауважує, що, «оскільки ст. 4 ПК України визначає принципи правового регулювання податкових відносин, але не враховує такого основного

етапу в реалізації податкового механізму, як одноразовість оподаткування, то цю статтю потрібно доповнити принципом одноразовість оподаткування – один і той же об'єкт або суб'єкт може обкладатися податком одного виду тільки один раз за визначений період (податковий період)» [335, с. 45].

Основоположними засадами побудови системи оподаткування є принципи оподаткування. У сучасній теорії податків виділяють кілька груп класифікацій принципів оподаткування: 1) фіскально-бюджетні; 2) політико-економічні; 3) соціально-етичні; 4) організаційні [56, с. 351; 168, с. 89–96].

О. Башняк, аналізуючи основні ознаки принципів оподаткування, звертає увагу на те, що їм притаманні ознаки, які характерні для принципів права загалом. Вона вважає, що принципи оподаткування є базовими ідеями, фундаментальними положеннями, нормативно-правовими засадами, що становлять основний зміст податкового права та характеризуються імперативністю і визначають загальну спрямованість правового регулювання суспільних відносин, пов'язаних з оподаткуванням [336, с. 8–9].

І. Бабін та О. Дьомін вважають, що «принципи оподаткування є певними універсальними началами, які не можуть і не повинні залежати винятково від волі законодавця. Такі базові ідеї (наприклад, рівність, справедливість) самі повинні спрямовувати законодавця в його законотворчій діяльності (створенні податкових законів), а не бути винятково результатом цієї діяльності. Однією з фундаментальних ознак принципів оподаткування має бути їхня стабільність». Вони вважають, що податкове законодавство потрібно ухвалювати з метою реалізації принципів оподаткування, а не навпаки [318, с. 74–76].

Серед принципів оподаткування найфундаментальнішими є: а) принцип обов'язковості оподаткування, який полягає в тому, що за порушення встановленого строку сплати, розміру платежу, ухилення від сплати передбачається відповідальність платника податків. Обов'язковість передбачає також можливість примусового виконання платежу; б) принцип справедливості оподаткування, який свідчить про те, що розмір податку визначають, вираховуючи величину доходу, а ставка податку однакова для юридичних і

фізичних осіб з однаковими доходами [337, с. 21–22]. Як зауважує О. Федорчук, в теорії податкового права відомо два підходи до реалізації принципу справедливості: перший – принцип вертикальної справедливості, відповідно до якого справедливою податковою системою є та, де податки, що сплачуються платниками, відповідають вигодам, які останні отримують від держави; другий – принцип горизонтальної справедливості – передбачає, що платників, які перебувають у рівному становищі, потрібно трактувати податковими законами однаково [338, с. 36]; в) принцип ефективності податкових систем, який визначають з огляду на наявність у системі оподаткування інструментів, що стимулюють економічне зростання і підприємницьку активність; г) принцип простоти податкової системи, який відображений в доступності розуміння техніки обчислення податків і ведення форм звітності [337, с. 21–22].

Слушним видається поділ принципів застосування податкових інструментів, запропонований Ю. Івановим, на три групи: 1) принципи справедливості (принцип рівності, принцип нейтральності, принцип доступності, принцип узгодження інтересів, принцип невідворотності, принцип трактування норм на користь платників податків); 2) принципи обґрунтованості (принцип наукової обґрунтованості, принцип економічної ефективності, принцип відповідності пріоритетам соціально-економічної політики держави, принцип системності, принцип комплексності); 3) організаційно-правові принципи (принцип незворотності, принцип стабільності, принцип адаптації (гнучкості), принцип компетенції, принцип єдиного підходу, принцип правового врегулювання, принцип пріоритету податкового законодавства) [339, с. 27–28].

Отже, з'ясовано, що проблемні питання щодо визначення принципів у податковому праві є актуальними для подальшого опрацювання, оскільки сьогодні серед науковців немає єдиного підходу до їхньої класифікації. Вважаємо, що принципи, закріплені у Конституції України, відображені у принципах, визначених у податковому законодавстві України. Водночас ст. 4 ПК України потребує подальшого обговорення в частині визначення галузевих і міжгалузевих принципів податкового законодавства. Також, окрім пропозицій науковців, варто

зауважити те, що належному регулюванню податкових правовідносин сприяють принципи оподаткування.

Висновки до розділу 3

На основі аналізу чинного законодавства, практики його застосування, теоретичного осмислення понятійно-категоріального апарату податкового права України, наукових підходів щодо виокремлення його в системі права доцільно сформулювати такі висновки:

1. Охарактеризовано взаємодію сучасного податкового права з іншими галузями національної системи права, зокрема конституційним, цивільним, господарським, митним, адміністративним, кримінальним правом як в частині узгодженості окремих термінів, так і в правовому регулюванні податкових правовідносин. Зауважено, що у податковому праві застосовуються міжнародні договори України про уникнення подвійного оподаткування.

2. Наголошено, що сьогодні податкове право займає належне місце як в системі права загалом, так і у складі фінансового права. При цьому виокремленню податкового права як підгалузі фінансового права сприяє наявність кодифікованого акта (ПК України). У свою чергу, фінансове право хоча й визнається окремою галуззю права, до складу якої входить податкове, митне, бюджетне, банківське право, однак не має впорядкованості законодавчих норм у кодифікований акт. На противагу йому, до прикладу, окрім податкового, митне та бюджетне право також регулюються відповідно МК України та БК України. Тому сьогодні відкритим для обговорення залишається питання про визначення податкового права підгалуззю фінансового права.

3. Встановлено, що податкове право не обмежується лише вивченням питань щодо регулювання суспільних відносин, які виникають з приводу оподаткування, а також пізнає закономірності правового регулювання даних правовідносин, досліджує явища податково-правового характеру тощо. Зауважено, що існує не лише взаємозв'язок, а й взаємодія між податковим правом

як підгалуззю фінансового права та наукою податкового права, яка своїми теоретичними дослідженнями допомагає правозастосуванню норм податкового права у сфері податків і зборів.

4. Визначено, що об'єктом науки податкового права є суспільні відносини, які пов'язані із встановленням, зміною та скасуванням податків, зборів, платежів, що врегульовуються нормами податкового законодавства України. Предметом науки податкового права є діяльність фізичних чи юридичних осіб з приводу податкових правовідносин. Важливим завданнями науки податкового права є забезпечення підґрунтя для податкового права як навчальної дисципліни, яку вивчають у вишах України, а також визначення її понятійно-категоріального апарату.

5. Встановлено, що формування джерел податкового права України доцільно здійснювати з врахуванням їх загальнотеоретичного поділу за загальнообов'язковістю податкових норм, суб'єктом видання нормативно-правових актів як джерел податкового права, юридичною силою, дією в часі.

З'ясовано, що сьогодні існує потреба подальшого реформування податкової сфери та доопрацювання окремих понять і термінів, які застосовуються в податковому законодавстві. До прикладу, потребує ґрунтового розуміння складне поняття «міжнародний договір» у сфері податкового права та його застосування як джерела, що регулює міжнародні податкові відносини, в яких бере участь Україна. Вдосконалення законодавчої бази в цьому напрямку сприятиме розвитку рівних партнерських відносин між Україною та зарубіжжям, а міжнародний договір як джерело податкового права забезпечуватиме й надалі Україні участь у економічних відносинах з іншими країнами.

6. Зауважено, що проаналізовані у дисертації наукові підходи заслуговують на увагу і є актуальними для опрацювання судового прецеденту з позицій податкового права. Сьогодні у податковій сфері в процесі вирішення багатьох питань, з якими суб'єкти податкових правовідносин звертаються до суду, виникають спірні ситуації. При цьому їх розв'язання в більшості випадків є тривалим та виснажливим в міру складності податкового законодавства, практики

його застосування та динамічності.

7. Відзначено, що у податковому праві принципи доцільно систематизувати з урахуванням їх ознак на конституційні, галузеві й спеціальні. При цьому зазначено, що конституційні принципи податкового права як основні впливають на розвиток понятійно-категоріального апарату податкового права. Галузевими є принципи, які визначаються податковим законодавством, а спеціальними – принципи, на яких ґрунтується система оподаткування.

РОЗДІЛ 4

ПОДАТКОВІ ПРАВОВІДНОСИНИ ТА ПОДАТКОВО-ПРАВОВІ НОРМИ У ПОНЯТІЙНО-КАТЕГОРІАЛЬНОМУ АПАРАТІ ПОДАТКОВОГО ПРАВА УКРАЇНИ

4.1 Поняття та особливості податкових правовідносин в Україні

Сьогодні актуальним є аналіз податкових правовідносин як однієї з основних складових понятійно-категоріального апарату податкового права. Потрібно зауважити, що саме динамічний розвиток податкового права сприяє цьому. З прийняттям ПК України наукових досліджень щодо вдосконалення податкових правовідносин значно побільшало. Однак цей нормативно-правовий документ не позбавлений низки недоопрацювань та недоліків, зокрема й щодо визначення поняття податкових правовідносин.

Окремі питання податкових правовідносин у різний час висвітлювали у своїх працях як українські, так і зарубіжні науковці О. Бандурка, А. Бризгалін, Д. Вінницький, Л. Воронова, О. Дьомін, М. Кучерявенко, М. Орлов, І. Пасічна, Г. Петрова, Ю. Ровинський, І. Самсін, В. Теремецький, Н. Фолінова, Н. Хімічева, С. Ципкін, В. Яговкіна та інші. Важливе місце серед них займає монографічне дослідження В. Теремецького «Податкові правовідносини в Україні» (2012 р.), в якому зазначено, що «незважаючи на численні наукові праці, проблема визначення сутності податкових правовідносин та їх місця в механізмі оподаткування не отримала системного вирішення, оскільки вчені досліджують відносини, що виникають внаслідок здійснення процесу оподаткування, переважно односторонньо. У зв'язку з цим немає єдиного загальноживаного визначення поняття, особливостей, структури, функцій, процесів формування та функціонування податкових відносин, оцінки їх ефективності, напрямків вдосконалення тощо, попри те, що податкові правовідносини мають ключове значення для розв'язання більшості науково-практичних завдань у сфері

оподаткування» [340, с. 7].

Загальнотеоретична природа правових відносин загалом ґрунтується на суспільних відносинах. Суспільні відносини формуються між людьми в процесі їх спільної життєдіяльності. Водночас їх різноманітність залежить від сфери діяльності суб'єктів цих відносин. У теорії права суспільні відносини умовно поділяють на матеріальні (стосуються економічних зв'язків) і політико-правові. Звичайно, на деякі з цих відносин впливає правове регулювання, зокрема й податкове. Як слушно зазначають О. Остапенко та В. Люблін, суспільні відносини, що регулюються правом – є специфічними, а їх учасники наділені правами і обов'язками, що мають юридичний зміст. Вони також звертають увагу на те, що філософи визначають «відносини», як елемент тріади «речі» та «властивості», на підставі яких побудовано пізнання різноманіття об'єктів реальної дійсності. Відносини реалізуються з урахуванням притаманних для суб'єктів властивостей, які виявляють себе в одних випадках як відокремлено, в інших – комплексно. Реалізація індивідуальних якостей суб'єктів правових відносин визначається тим, що особа невідривна від суспільства, вона підпорядкована тим нормам, що діють у суспільстві і регламентують поведінку людей (соціальну, економічну, правову) [341, с. 8–9].

Правовідносини не можуть існувати поза правом, окремо від нього. Тому саме цей зв'язок з правом, урегульованість тих чи інших відносин правом дає підстави називати їх правовими. Неможливо, щоб правові відносини існували незалежно від юридичних норм. Правовідносини – це наслідок дії права як соціального і державного інституту [342, с. 227].

В юридичній енциклопедичній літературі правовідносини визначають як врегульовані нормами права суспільні відносини, учасники яких є носіями суб'єктивних прав і обов'язків та виникають у разі настання передбачених законом юридичних фактів [319, с. 253].

Одним із різновидів правовідносин є податкові правовідносини, які внаслідок ухвалення ПК України отримали новий стимул для розвитку. Цим кодифікованим актом встановлено правовий режим елементів податкових

правовідносин, що вплинуло на їхню структуру, зокрема частково змінився зміст прав та обов'язків суб'єктів податкових правовідносин. Встановлення нових логічних суб'єктивних зв'язків призвело до зміни співвідношення елементів публічності та приватності у податкових правовідносинах [343, с. 175].

Однак варто звернути увагу на те, що ст. 1 ПК України хоча і визначає, що ПК України «регулює відносини, які виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їхні права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства» [26], однак не виокремлює податкові правовідносини, що регулюються цим Кодексом [344, с. 39–40]. У ПК України немає чіткого визначення поняття «податкові правовідносини». Також у тексті ПК України законодавець цей термін майже не використовує, що можна зарахувати до недоліків юридичної техніки цього нормативно-правового акта [345, с. 124–125].

Термін «податкові відносини» визначають як відносини, які виникають щодо формування централізованого державного фонду фінансових ресурсів та перерозподілу частини вартості валового внутрішнього продукту. Зміст податкових відносин характеризується особливою формою зв'язку між учасниками процесу оподаткування. Це суспільні відносини, які виникають під час справляння податків і зборів (обов'язкових платежів) і регульовані нормами фінансового, адміністративного, цивільного та кримінального права. Вони стосуються широкого кола питань – від установаження видів податкових платежів і їхнього законодавчого закріплення до контролю за правильністю й повнотою обчислення та зарахування до бюджетів і державних фондів. Суб'єктами податкових відносин є держава (органи влади, які формують та регулюють механізм оподаткування, зокрема й контролюючі органи), платники податків та громадяни-виборці, які отримують суспільні блага в процесі перерозподілу частини вартості валового внутрішнього прибутку. Податкові відносини є

нерівноправними і односторонніми. У таких відносинах держава є головною дійовою особою, платники податків – пасивними виконавцями, громадяни – пасивними споживачами [63, с. 62].

Податкові правовідносини, формуючись на основі реальних суспільних відносин, що визначають надходження податкових платежів, стають такими тільки під впливом податково-правових норм. Суспільні відносини, що припускають регулювання надходжень податків і зборів, стають податковими правовідносинами, тільки коли це закріплено нормою права щодо податкового обов'язку. Так податкові правовідносини перебувають під подвійним впливом – реальних суспільних відносин і норм права [165, с. 23].

Податкові правовідносини є суміжними, а в окремих випадках взаємозалежними, зважаючи на функціонування та правове регулювання, з фінансовими правовідносинами. За відсутності податкових правовідносин фінансові правовідносини не мали б жодного сенсу, і навпаки. Без ефективної системи накопичення публічних грошових коштів непотрібний був би механізм їх розподілу та використання, так само як неможливим було б повноцінне функціонування держави. Це вкотре свідчить про неможливість виведення податкових правовідносин з множини правовідносин фінансових [346, с. 25]. І. Самсін вважає, що податкові правовідносини є невід'ємною частиною фінансових правовідносин, так само як і податкове право є частиною фінансового [347, с. 145].

Думку про те, що податкові правовідносини є різновидом фінансових правовідносин, урегульованих фінансово-правовими нормами, висловлюють у своїх працях також Г. Білецька, М. Кармаліта, М. Куц [206, с. 9–11], О. Бандурка, В. Понікаров, С. Попова [348, с. 29–30], О. Куций [349, с. 7], І. Пасічна [350, с. 194–195], Р. Сидорук [351, с. 148], В. Теремецький [345, с. 124–125] та інші.

Водночас податкові правовідносини є складовою частиною податкового права і тому відрізняються від фінансових правовідносин характерними властивостями структурних елементів, а саме: своєрідністю суб'єктів, об'єкта та

змісту, який становлять права, обов'язки та поведінка суб'єктів цих відносин, що виявляється в їхніх діях (бездіяльності). Також податкові правовідносини можуть змінюватися під впливом: а) нормативних актів, згідно з якими норми права регулюють сферу податкових правовідносин; б) правосуб'єктних основ, що характеризують здатність особи до участі у правовідносинах (досягнення віку тощо); в) фактичних основ – власне основ виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин, що ґрунтуються на юридичних фактах [206, с. 9–11].

Сьогодні у податковому праві хоча і немає єдиного визначення податкових правовідносин, однак науковцями висвітлено достатньо тлумачень цього поняття [352, с. 27–32]. Зокрема, заслуговує уваги визначення податкових правовідносин, наведене І. Пасічною. В її розумінні податкові правовідносини – це вид масових, гарантованих державою фінансових правовідносин, що завжди є комплексними владно-майновими, грошовими відносинами, заснованими на податково-правових нормах, мають конфліктний характер і виникають лише у сфері утворення фінансових ресурсів держави й лише на підставі закону [350, с. 194–195].

Своєю чергою, Г. Білецька, М. Кармаліта та М. Куц податкові правовідносини визначають як «суспільно-економічні відносини, урегульовані нормами права, які прозоро визначають свій економічний зміст, форми економічних механізмів податків і зборів, які регулюються правом. Але податкові правовідносини опосередковують і інші види суспільних відносин. Через оподаткування здійснюється перерозподіл доходів між різними верствами населення та формування фондів для реалізації соціальних програм» [206, с. 9–11].

І. Самсін вважає, що «податкові правовідносини – це урегульовані нормами податкового права суспільні відносини, які мають владно-публічний характер і виникають між суб'єктами (платниками податків та державою в особі уповноважених органів), наділеними правами й обов'язками у сфері справляння податків і зборів та здійснення податкового контролю» [347, с. 145].

О. Бандурка, В. Понікаров та С. Попова вважають, що «податкові правовідносини – це відносини, які виникають на підставі податкових норм, які

встановлюють, змінюють чи скасовують податкові платежі, та у зв'язку з юридичними фактами, учасники яких наділені суб'єктивними правами і несуть юридичні обов'язки, пов'язані зі сплатою податків та зборів до бюджетів і цільових фондів та поданням податкової звітності. Ці відносини існують лише після оформлення їх у відповідну правову форму» [348, с. 29–30].

Р. Сидорук податкові правовідносини визначає як «владно-майнові суспільні відносини, врегульовані нормами податкового права, приписи яких виражені в категоричній формі, а учасники цих відносин мають кореспондуючі права та обов'язки, пов'язані зі справлянням податків та зборів та охоронювані силою державного примусу» [351, с. 148].

В. Теремецький, аналізуючи сучасні теоретико-правові погляди науковців щодо сутності та змісту податкових правовідносин, зауважує, що податкові правовідносини: 1) є різновидом суспільних відносин, які врегульовані податковим законодавством, що включає в себе комплекс (систему, сукупність) норм різних галузей права; 2) існують тільки після їх відповідного правового оформлення, тому вони можуть існувати лише як відносини правові та припиняють своє існування разом і одночасно з тим, як втрачають юридичний характер; 3) охоронювані державою суспільні відносини, що виникають у сфері оподаткування та є соціально значимим зв'язком між суб'єктами за допомогою прав і обов'язків, передбачених податковим законодавством; 4) управлінські відносини у сфері справляння податків і зборів, які можуть набувати адміністративного характеру за певних обставин [345, с. 124–125].

Зробимо висновок, що сьогодні сформовано відносно стійкий підхід до визначення поняття податкових правовідносин як суспільних відносин, врегульованих нормами податкового права [353, с. 367–373].

З'ясуванню сутності податкових правовідносин сприяє виокремлення їхніх ознак, а саме: 1) загальних, які властиві податковим правовідносинам як різновиду суспільних відносин; 2) особливих, які властиві податковим правовідносинам як різновиду фінансових правовідносин; 3) індивідуальних (специфічних), які властиві лише податковим правовідносинам [340, с. 35–43].

Загальними ознаками податкових правовідносин, як різновиду суспільних правовідносин, є те, що: а) вони виникають на підставі правової норми як форми її реалізації; б) характеризуються владним характером, який за своїм змістом виражає інтереси держави [354, с. 9]; в) сторони правовідносин завжди наділені суб'єктивними правами й відповідними юридичними обов'язками, здійснення та виконання яких забезпечуються можливістю державного примусу; г) здійснюються свідомо і цілеспрямовано; д) відображені у вигляді конкретного суспільного зв'язку, причому ступінь конкретизації може бути різною ... [327, с. 377–378]; е) учасниками правовідносин можуть бути лише суб'єкти права, тобто особи, наділені правосуб'єктністю [340, с. 35].

Особливими ознаками податкових правовідносин є те, що вони характеризуються наявністю у сторін суб'єктивних юридичних прав і обов'язків та є суспільним зв'язком окремих осіб. Крім цього, оскільки податкові відносини можуть існувати винятково у формі правовідносин, вони неодмінно виникають на підставі правових норм та забезпечуються силою державного примусу. Оскільки податкові правовідносини входять до складу фінансових правовідносин, їм також притаманні ознаки останніх [346, с. 25], зокрема їхній майновий характер під час врахування того, що майном є гроші, а точніше – публічні грошові фонди. Це обумовлюється економічним змістом цих правовідносин, які виникають, змінюються і припиняються саме під час формування, розподілу й використання фондів коштів, необхідних для існування держави, забезпечення потреб суспільства та територіальних громад [355, с. 11].

Індивідуальними (специфічними) ознаками податкових правовідносин є те, що «вони виникають і розвиваються у сфері податкової діяльності держави, є формою реалізації публічних інтересів і розглядаються як публічно-правові відносини» [354, с. 9]. До істотних ознак, що уособлюють собою специфічні ознаки (особливості) податкових правовідносин можна зарахувати такі: 1) регулюються податковим законодавством, тобто комплексом (системою, сукупністю) правових норм, урегульованих різними галузями права; 2) є юридичним взаємозв'язком суб'єктів податкових правовідносин за допомогою

суб'єктивних прав та юридичних обов'язків; 3) є владними відносинами між суб'єктами податкового права; 4) ґрунтуються на наявній системі принципів податкового законодавства [340, с. 38–39, 42]; 5) супроводжуються наявним політичним впливом; 6) мають періодичний характер; 7) спрямовані на забезпечення формування публічних фондів грошових коштів та подолання конфлікту інтересів; 8) розвиваються на основі нормативної моделі [356, с. 7].

Отже, проаналізувавши поняття та ознаки податкових правовідносин, які розкривають їхню сутність, та, беручи до уваги те, що податкові правовідносини доцільно розглядати як складний інститут не лише податкового та фінансового права, а й права загалом, вважаємо, що податкові правовідносини – це врегульовані нормами податкового законодавства відносини у сфері податків, зборів і оподаткування, з метою реалізації завдань, передбачених податковою політикою держави.

4.2 Види податкових правовідносин в Україні

Податкові правовідносини є частиною правовідносин, які виникають у системі права України. Вони перебувають у взаємодії та водночас конкурують з іншими різновидами правовідносин, що потребує визначення критеріїв їх відмежування з метою встановлення практичних рекомендацій для застосування правових норм [340, с. 101]. Саме на підставі податкових норм, якими встановлюються, змінюються чи скасовуються податкові платежі, та під впливом юридичних фактів, учасники яких наділені суб'єктивними правами і мають юридичні обов'язки, що пов'язані зі сплатою податків та зборів до бюджетів і цільових фондів та поданням податкової звітності, виникають податкові правовідносини. Ці відносини існують лише після оформлення їх у відповідну правову форму [206, с. 11].

Важливою з цього приводу є видова характеристика податкових правовідносин, яка повинна об'єднувати в собі за спільними ознаками [357, с. 80] елементи, що характеризують їх як складову частину податкового права.

Деталізація податкових правовідносин стає можливою за допомогою їх класифікації, що сприяє з'ясуванню специфічних властивостей норм податкового права [358, с. 121–124].

Класифікація (нім. Klassifikation, від лат. classic – розряд і facere – робити) – це «розподіл об'єктів, понять, назв за класами, групами, розрядами, за яким до однієї групи зараховують об'єкти, що мають певні спільні ознаки» [57, с. 322]; «розподіл предметів або понять якої-небудь галузі за певними спільними ознаками» [359, с. 297].

В основу класифікації податкових правовідносин покладено ознаки, що впливають на поділ цих відносин. Обрання кожної з ознак залежить від того, які саме внутрішні властивості податкових правовідносин потрібно висвітлити. Найпоширенішими ознаками, які впливають на усі правовідносини є: час дії. Правовідносини бувають довготривалими та короткотривалими [36, с. 718]; регулятивність та охоронність. На виникнення відносин впливає елемент юридичної норми, який застосовуватиметься чи реалізовуватиметься (диспозиції або санкції); галузева ознака; кількісний склад суб'єктів. Правовідносини бувають прості, які виникають лише між двома суб'єктами, та складні, що виникають між трьома і більше суб'єктами; характер дії зобов'язаного суб'єкта. Правовідносини є активними, якщо зобов'язаний суб'єкт повинен вчиняти певні дії та пасивними, коли зобов'язаний суб'єкт повинен утримуватися від вчинення певних дій; розподіл певних прав та обов'язків між сторонами правових відносин. Правовідносини бувають односторонніми у разі, якщо кожна зі сторін має або права, або обов'язки, та двосторонніми, якщо кожна зі сторін має права та обов'язки [360, с. 44–45].

Своєю чергою, податкові правовідносини, які відображають певні функції, можуть бути: 1) загальнорегулятивними (спрямованими на закріплення кола суб'єктів податкового права, їх загального юридичного статусу); 2) конкретно-регулятивними (спрямованими на закріплення конкретної поведінки суб'єктів); 3) комплексними (які виникають на межі загальнорегулятивних і конкретно-регулятивних відносин); 4) охоронними (спрямованими на реалізацію заходів

державно-примусового характеру) [354, с. 11].

Серед опитаних під час анкетування за темою дослідження саме 32,16 % респондентів визнали найпоширенішими із видів податкових правовідносин серед суб'єктів податкового права загальнорегулятивні відносини в частині визначення і закріплення кола суб'єктів податкового права та їх правового статусу (Додаток Б).

За структурою податкові правовідносини поділяють на: 1) податкові правовідносини з простою структурою; 2) податкові правовідносини зі складною структурою. У першому випадку формування правових зв'язків припускає односторонній характер, коли ролі між учасниками суворо розподілені і за уповноваженим суб'єктом закріплюються права, а за правозобов'язаним – обов'язки. Подібний зв'язок встановлюється на рівні загальнорегулятивних податкових правовідносин, якими регулюється реалізація податкового обов'язку завдяки взаємодії між платником (зобов'язаною особою) податків і податковим органом (уповноваженою особою). Податкові правовідносини зі складною структурою припускають протистояння комплексів взаємопов'язаних суб'єктивних прав і обов'язків уповноваженої і зобов'язаної особи, де обидві сторони одночасно є їх носіями. Взаємозв'язок прав та обов'язків уповноважених і зобов'язаних осіб не означає їхньої рівності або певної паритетності. Платники податків, які є зобов'язаними особами, наділені, насамперед, обов'язками і незначними, похідними від них правами, які не надають платникам прав вимоги щодо владних органів [165, с. 147].

За характером правових норм податкові правовідносини поділяють на: а) матеріальні – визначають більшість елементів юридичного складу податку, види податкових правопорушень і міру податкової відповідальності за їх вчинення; б) процесуальні – регламентують строк сплати податку, встановлення податкового (звітного періоду) для сплати податку [56, с. 332–333; 361, с. 205]. Матеріальними вважаються правовідносини, які виникають на основі матеріальних податково-правових норм, та визначають об'єктивний зв'язок між суб'єктами, що є учасниками податкової діяльності держави за допомогою

закріплення відповідних прав і обов'язків (до прикладу, обов'язок платника податків сплачувати податок і права податкового органу вимагати його сплати). Щодо матеріальних відносин вторинними є процесуальні податково-правові відносини, що є гарантією реалізації останніх та відображають юридичну форму податкової діяльності держави, яка називається податковим процесом [268, с. 45].

Залежно від особливостей об'єкта податкових правовідносин вони бувають майновими та немайновими. У майнових податкових правовідносин об'єктом є грошова субстанція (податок, збір тощо), у немайнових об'єктом є, до прикладу, діяльність стосовно здійснення податкового контролю [268, с. 46].

За суб'єктним складом податкові правовідносини поділяють так: 1) правовідносини, які існують між державою та платниками податків щодо визначення основних елементів оподаткування, порядку обчислення та справляння податків; 2) правовідносини, які існують між державою та органами, за допомогою яких забезпечується справляння податків, з приводу визначення правового статусу цих органів, відповідальності за забезпечення своєчасного надходження податків до бюджетів, порядку адміністрування податків; 3) правовідносини, які існують між державою й органами місцевого самоврядування стосовно розмежування їхніх прав законодавчої компетенції у податковій сфері, законодавчого закріплення за бюджетами кожного рівня влади власної дохідної бази; 4) правовідносини, які існують між органами фіскальної служби і платниками щодо взаємних прав та обов'язків і механізму їх реалізації [348, с. 30–31].

Податкові правовідносини за характером міжсуб'єктних зв'язків поділяють на абсолютні та відносні відносини. Абсолютні правовідносини у теорії права визначаються як такі, в яких точно визначено лише одну сторону. Прикладом таких відносин є встановлення та введення податків та зборів, у яких уповноважений орган ухвалює відповідний нормативний правовий акт, що має обов'язковий характер для невизначеної кількості суб'єктів. Відносними вважаються ті правовідносини, в яких конкретні платники податків є зобов'язаними особами, наділеними одночасно відповідними

правами [167, с. 41–42].

Податкові правовідносини за змістом поділяють на відносини, що формуються в процесі: встановлення та введення податків, зборів; стягнення податків і зборів; залучення до відповідальності за податкові правопорушення; здійсненні податкового контролю; оскарження актів податкових органів, а також дії (бездіяльності) їхніх посадових осіб [167, с. 41–42].

За характером обов'язків податкові правовідносини бувають активними та пасивними. В активних правовідносинах обов'язок полягає в здійсненні певних позитивних дій. Як приклад, подача податкової декларації (розрахунку) у законодавчо встановлений термін. Водночас право іншої сторони полягає лише у вимозі виконати обов'язок. У пасивних правовідносинах обов'язок полягає в утриманні від вчинення певних дій. Прикладом є проведення планової перевірки платника податків більше одного разу на рік [268, с. 46].

За метою податкові правовідносини поділяють на відносини основні та забезпечувальні (супутні). Основними є відносини щодо справляння, сплати податку або збору. Водночас відносини, які виникають щодо взяття на податковий облік, з проведення податкових перевірок тощо прийнято розглядати як допоміжні, якими забезпечується виконання платником податків обов'язків, визначених податковим законодавством [167, с. 41–42].

Також існує класифікація податкових правовідносин: 1) за соціально-економічним значенням на основні та похідні; 2) залежно від стадій оподаткування на податкові правовідносини встановлення податків, обчислення податків та перерахування податків; 3) за особливостями об'єкта в межах основних правовідносин виокремлено правовідносини справляння податків (власне податкові правовідносини), правовідносини справляння інших платежів (зборів, внесків, плат, мита); а в межах похідних правовідносин – інформаційні (правовідносини податкової звітності, правовідносини податкової таємниці), контрольні (правовідносини податкового обліку, правовідносини з податкових перевірок) й охоронні (деліктні, правовідносини провадження у справі про податкове правопорушення, правовідносини відповідальності за порушення

податкового законодавства, спірні податкові правовідносини) [356, с. 13].

Узагальнюючи проаналізоване, потрібно звернути увагу на взаємообумовленість та взаємозалежність ознак класифікації податкових правовідносин залежно від характеру взаємних відносин між учасниками, від мети, змісту, особливостей об'єкта та суб'єктного складу зазначених відносин.

4.3 Об'єкти та суб'єкти податкових правовідносин в Україні

Проаналізувавши податкові правовідносини (підрозділи 4.1, 4.2 дисертації) підсумуємо, що ці відносини є важливою складовою понятійно-категоріального апарату податкового права. Проблема об'єкта податкових правовідносин є однією з найактуальніших у сучасній науці податкового права, адже сьогодні відсутній єдиний підхід до його визначення. Тому, не применшуючи важливості наукових досліджень у цьому напрямі, вважаємо, що існує необхідність поглиблено його вивчити та визначити для використання у теоретичному і практичному аспектах. Визначення категорії «об'єкт податкових правовідносин» сприятиме посиленню системності формування правового режиму об'єктів податкових правовідносин, що є основою системи правового регулювання фіскальної діяльності держави. Це дасть змогу краще зрозуміти об'єкт правовідносин як загальноправову категорію, а також обґрунтувати й упорядкувати застосування цього поняття до норм податкового права.

У сучасній науці податкового права об'єкт податкових правовідносин досліджували у своїх працях І. Бабін, М. Волощук, О. Гетманець, М. Кучерявенко, М. Менджул, Н. Пришва, О. Резнік, О. Солонар, В. Теремецький, О. Чорномаз, О. Шуміла та інші. Однак варто також зазначити і про праці теоретиків права, які стали основою під час визначення об'єкта правовідносин, зокрема дослідженням цього питання займалися Л. Авраменко, О. Зайчук, М. Кельман, О. Мурашин, Н. Оніщенко, О. Петришин, О. Скакун, М. Цвік та інші. Неможливо також оминати увагою численні праці науковців С. Алексеєва, С. Вілянського, О. Іоффе, І. Лойфмана, М. Руткевича, Ю. Толстого, Р. Халфіної, М. Шаргородського та

інших, які перейшли до нас у спадок від радянської доби та не втратили свого пізнавального значення для дослідження питання об'єкта правовідносин.

Перш ніж вести мову про визначення категорії «об'єкт податкових правовідносин», вважаємо за доцільне звернутись до тлумачення терміна «об'єкт» у загальнофілософському значенні. Адже саме таке тлумачення поняття об'єкта є основою для вивчення та визначення «об'єкта податкових правовідносин», яке є найважливішим у правовому регулюванні суспільних відносин.

Отже, термін «об'єкт» має широке смислове навантаження, зокрема:

– у сучасній тлумачній словниковій літературі це: 1) те, що існує в дійсності, незалежно від свідомості людини; 2) те, на що спрямовано певні дії, увага тощо [362, с. 451; 274, с. 661];

– у соціологічній енциклопедичній літературі об'єкт (від лат. *objectum* – предмет) – англ. *object*, нім. *Objekt*; фр. *objet*, чешск. *objekt*) – це: 1) предмет, явище, процес, на які спрямовано яку-небудь діяльність, думку, почуття тощо; 2) те, що протистоїть суб'єкту в його предметно-практичній і пізнавальній діяльності [363, с. 216];

– у філософській пізнавально-довідниковій літературі об'єкт (пізньолат. *objectum* – предмет, від лат. *objicio* – кидаю вперед, протиставляю) – це річ або явище, або будь-який фрагмент реальності, на які спрямована пізнавальна або практична діяльність людини [121, с. 115; 364, с. 123–124].

Об'єкт у філософії не лише тотожний об'єктивній реальності, а й є її такою складовою, яка взаємодіє із суб'єктом, причому саме виокремлення об'єкта пізнання здійснюється за допомогою практичної та пізнавальної діяльності, що виробляє суспільство, і відображає властивості об'єктивної реальності [365, с. 453].

Спершу значення об'єкта постає як матеріальний світ, а суб'єкта – як пізнавальна свідомість. Якщо б реальний процес взаємодії свідомості з навколишнім світом обмежувався цим ставленням, то не було б необхідності використовувати подані поняття. Але об'єкт, за визначенням, – це те, на що спрямована думка і дія (пасивна сторона), тоді як суб'єкт – носій думки і дії

(активна сторона). Відповідно поняття суб'єкта співвідносно з об'єктом потрібно трактувати ширше: від думки індивіда в цей момент до сукупності його думок і дій, від суспільної свідомості, в тих чи інших його формах і виявах, до всієї практичної і пізнавальної діяльності суспільства щодо зміни природи [366, с. 283–284].

В юридичній літературі існують різні підходи щодо визначення об'єкта правовідносин. На цій підставі сформовано дві концепції: 1) моністична. Об'єкт правових відносин – лише дії суб'єктів, оскільки тільки дії, вчинки людей підлягають регулюванню юридичними нормами, і лише людська поведінка спроможна реагувати на правовий вплив, тому всі правовідносини мають єдиний, загальний об'єкт; 2) плюралістична. Об'єкти правовідносин настільки різноманітні, наскільки різноманітні суспільні відносини, які регулюються правом. Її поділяють більшість учених [327, с. 386].

Зокрема О. Іоффе та М. Шаргородський як прихильники моністичної теорії визначали, що об'єктом правовідносин є те, на що направлені або на що впливають правовідносини і відстоювали думку, що об'єктом правовідносин може бути лише поведінка особи [367, с. 230–231, 233, 242].

Своєю чергою, С. Вільнянський як прихильник плюралістичної теорії зазначав, що до складу правовідносин можуть входити різні об'єкти – речі, гроші, особисті блага, наслідки творчої діяльності. Однак заперечував приналежність дій до об'єктів правовідносин [368, с. 77].

Окрім цих теорій щодо виокремлення об'єкта правовідносин наявний також науковий напрям, в основі якого закладено, що об'єкт правовідносин має значення для виникнення і розвитку багатьох видів правовідносин і для їх структури, однак водночас не є елементом структури [369, с. 217]. Оскільки не всі суспільні відносини пов'язані з речами або продуктами духовної творчості, тому не всі правовідносини мають свої предмети або спеціальні об'єкти [370, с. 65].

Слушною з приводу відсутності об'єкта правових відносин є думка О. Остапенка про те, що правові відносини, починаючись із моменту їх виникнення, розвитку і до припинення, повинні мати один або декілька об'єктів

інтересу, які реалізуються відповідно до право- та дієздатності учасників цих відносин. Якщо такі відносини не виникають і, до того ж, немає юридичного зв'язку із бажаним результатом, то можна вести мову про відсутність об'єкта правових відносин [341, с. 79].

На думку О. Зайчука та Н. Оніщенко, у теорії права увагу дослідників завжди привертала проблема загального визначення поняття «об'єкт правовідносин», яка була предметом дискусій. Вони зауважують, що чимало авторів висловлюють не тільки відмінні погляди, а й такі, що доповнюють один одного, прагнучи знайти оптимальне і адекватне рішення та визначити, що саме є об'єктом правовідносин [342, с. 239].

Сьогодні в теорії права під об'єктом правовідносин розуміють:

1) матеріальні або нематеріальні блага, задля одержання, передачі або використання яких виникають права і обов'язки учасників правовідносин. Об'єкти правовідносин конкретні й індивідуалізовані, вони пов'язані з правами і обов'язками суб'єктів правовідносин, можливістю користуватися та розпоряджатися будь-чим і дають змогу претендувати на певні за характером дії інших осіб [326, с. 343–344];

2) те, заради чого виникають правовідносини. Зокрема О. Скакун розмежовує об'єкт права і об'єкт правовідносин, зазначаючи, що «якщо об'єкт права – суспільні відносини, що можуть бути предметом регулювання і вимагають такого регулювання, то об'єкт правовідносин – конкретніше – це частинка суспільних відносин, елемент (одиниця загального), з приводу якого взаємодіють суб'єкти, те, на що спрямовані юридичні права і обов'язки осіб. Одне й те ж благо може бути об'єктом різних відносин» [5, с. 408–409].

Своєю чергою, В. Єрмоленко зауважує, що «об'єктом права є діяльність, поведінка людей, спрямована на освоєння матеріальних та нематеріальних благ для задоволення своїх потреб». Право опосередковано через врегулювання поведінки людей, яка становить зміст певних правовідносин, впливає на матеріальні та нематеріальні блага, які, зі свого боку, є об'єктом правовідносин [371, с. 139].

В юридичній науці категорію об'єкта пов'язують не безпосередньо з суб'єктом, а розуміють інакше, зі спеціального боку – розглядають об'єкти щодо правовідносин. Вирішуючи питання про об'єкт правовідносин, необхідно враховувати, до якої галузі права належать ті чи інші правовідносини [372, с. 329, 338].

Оскільки податкове право сьогодні визначають як підгалузь фінансового права, а податкові правовідносини регулюють як нормами податкового, так і фінансового, а також адміністративного, кримінального законодавства, то вважаємо, що, визначаючи об'єкт податково-правових відносин, це варто зауважити.

Серед вітчизняних дослідників переважає думка про те, що об'єктом податкових правовідносин є податки, тобто грошові кошти платників, які:

– сплачуються у формі обов'язкових платежів і зборів (плати, внесків) та формують дохідну частину публічних фондів (О. Гетманець, О. Шуміло [245, с. 21]);

– формують бюджети різних рівнів внаслідок реалізації суб'єктивних прав податкових органів і юридичних обов'язків платників податків (М. Волощук, М. Менджул [373, с. 15]);

– надходять до бюджетів (М. Кучерявенко [127, с. 95], О. Резнік, А. Солонар [374, с. 9]);

– підлягають сплаті в обов'язковому чи добровільному порядку до бюджету чи публічного позабюджетного фонду у формі податку, збору, внеску, мита чи іншого платежу (зокрема добровільного внеску), враховуючи підстави, закріплені у законі (Н. Пришва [375, с. 159]).

Однак І. Бабін, взявши за основу визначення об'єкта правових відносин, як предмета, з приводу якого виникають правові відносини і на які спрямовано діяльність суб'єктів цих правових відносин, зазначає, що податок, як визначена на підставі закону грошова сума, не може бути безпосередньо тим предметом, з яким пов'язана поведінка суб'єктів. Об'єктом податкових правовідносин він вважає результат спільної дії платників податків та уповноважених державою

(територіальною громадою) органів, який полягає у своєчасній і повній сплаті суми податку [376, с. 55]. Зауваживши те, що предмет – це частина (складова) об'єкта, яку виокремлює пізнавальна і практична активність людини та яка набула визначеності через приналежність до основних класифікаційних та типологічних окреслень дійсності [121, с. 127], видається, що ця позиція науковця є однобічною.

В. Теремецький до об'єкта податкових правовідносин пропонує зарахувати податки та збори, які є як економічним та соціальним благом, спрямованим на розвиток держави і суспільства, так і одним з елементів побудови соціальної держави [377, с. 308]. Така думка видається слушною в односторонньому порядку, тому що сплата податків і зборів, як правило, швидше є обов'язком платника податків і зборів, та зазвичай не сприймається ним як благо.

Аналізуючи категорію об'єкта податкових правовідносин, М. Кучерявенко вважає за необхідне враховувати й діяльність податкових органів, пов'язану з аналізом виконання податкового обов'язку платниками податків і контролем за ним, та й взагалі за здійсненням завдань і функцій цих органів. Із цих самих позицій як об'єкт податково-правових відносин визначатиметься й діяльність платників податків, що відображає реалізацію обліково-звітних обов'язків, а не тільки обов'язку зі сплати податку [127, с. 95]. Отже, це свідчить про множинність об'єктів податкових правовідносин.

На думку О. Черномаз, податкові правовідносини залежно від особливостей об'єкта, можна поділити на майнові та немайнові. Тому вона вважає, що об'єктом майнових податкових правовідносин є майно, а оскільки лише у формі грошових коштів податкові платежі можна розглядати як елемент дохідної частини бюджетів, які, власне, і є централізованими грошовими фондами, то об'єктом майнових відносин є винятково грошові кошти. До майнових належать відносини щодо сплати податків, зборів, податкового боргу, пені. Об'єктом немайнових (організаційних) податкових правовідносин є діяльність їхніх суб'єктів. До немайнових відносин належать відносини, які виникають під час податкового контролю, встановлення податків [378, с. 159]. Схвалюємо цю думку, адже

об'єктом податкових правовідносин є як податки, збори (тобто грошові кошти платників), так і певна діяльність суб'єктів цих правовідносин у фінансовій сфері, спрямована на встановлення, зміну та припинення податкових правовідносин, а також здійснення податкового контролю законодавчо уповноваженими на це органами.

Проаналізувавши закріплення об'єкта податкових правовідносин у податковому праві України, вважаємо, що у ст. 6 ПК України встановлено майнові об'єкти податкових правовідносин. Ця стаття розмежовує поняття податку і збору та поділяє їх на загальнодержавні й місцеві, які в сукупності становлять податкову систему України [26] (Додаток В).

Між податком і збором, на думку М. Бліхар, існує деяка схожість – вони обидва належать до групи обов'язкових платежів. Однак вона спостерігає і значні розбіжності між збором і податком, а саме: – за метою (попри спільну для обох платежів публічність, податки завжди сплачуються з метою фінансового забезпечення діяльності держави та місцевих органів самоврядування, а збори можуть надходити і до бюджету відповідного рівня, і до конкретного фонду або на фінансування певної програми для задоволення певних потреб чи витрат установ, які здійснюють юридично значущі дії, і тільки на цілі, заради яких вони стягувалися); – за характером обов'язку; – за відплатністю (платник податку не отримує від держави нічого, а сплачені кошти йдуть на задоволення суспільних потреб, платник же збору отримує спеціальну вигоду); – за періодичністю (регулярність для податків і разовий характер для зборів) [379, с. 349].

На території України встановлює загальнодержавні податки і збори та визначає їх перелік Верховна Рада України (ст. 12 ПК України). Саме відповідно до Закону України від 28 грудня 2014 р. № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» [380] внесено істотні зміни до ПК України стосовно податків і зборів. Згідно з цим Законом за допомогою трансформування або скасування скорочувалася кількість податків та зборів, які тоді справлялися в Україні [381]. Варто зазначити, що вказаним Законом також передбачено зміни

щодо оподаткування суми пенсій, що відображено у п.п. 164.2.19 п. 164.2 ст. 164 ПК України. Слушною є думка про те, що оподаткуванням пенсій порушувались норми Конституції України та Закону України «Про пенсійне забезпечення». Зокрема, ст. 22 Конституції України гарантує, що «при прийнятті нових законів або внесенні змін до чинних законів не допускається звуження змісту та обсягу існуючих прав і свобод». Це означає, що держава за жодних обставин, окрім передбачених ст. 64 Конституції України, не може звужити, зменшити чи скасувати права громадянина, зокрема й право на отримання у повному обсязі призначеної пенсії. Проте, порушуючи зазначену статтю Конституції України, оподаткування пенсій поширилось не тільки на майбутніх пенсіонерів, тобто тих, хто набуває відповідного статусу після уведення закону в дію, а й на осіб, які вже були пенсіонерами до прийняття закону [382]. Вважається, що кількість податків і зборів було скорочено із 22 до 11, а саме: загальнодержавних податків – до семи, місцевих – до двох податків та двох зборів [383].

Загальнодержавні податки визначено у ст. 9 ПК України (Додаток В). Зауважимо, що з усіх загальнодержавних податків особливо потрібно виокремити екологічні податки, які сьогодні є дієвим інструментом, що забезпечує підвищення рівня екологічної безпеки в Україні. Зокрема, ПК України передбачає їх використання як платежів, тобто засобів впливу на поведінку суб'єкта-забруднювача з метою ефективного використання природних ресурсів і збереження навколишнього природного середовища, що стало темою наших попередніх досліджень [384, с. 116–122; 385, с. 76–83; 386, с. 8–12; 387, с. 223–224].

Першим обґрунтував необхідність і величину екологічних податків А. Пігу. В їх основу було покладено принцип «забруднювач платить». У 1972 р. Організація економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР) визнала його основним принципом охорони навколишнього середовища. За своєю суттю податки Пігу є податками на вимірювану емісію забруднень і потребують організації відповідної системи контролю, інколи досить витратної. Того самого року У. Баумоль обґрунтував, що економічно доцільно контролювати

забруднення доти, доки гранична вартість подальших заходів щодо зниження забруднення не почне перевищувати суму вигод від зниження викидів [63, с. 425].

У 90-х роках минулого століття європейські країни почали впроваджувати реформи, сутність яких полягала у перерозподілі загального обсягу податків. Навантаження на доходи та фонд заробітної платні зменшувалося, а відповідна частка заміщувалася податком на використання природних ресурсів та продукування відходів і шкідливих викидів. Упроваджувався принцип «платить забруднювач», водночас зберігалася фіскальна нейтральність – загальний обсяг податків не змінювався. Першими екологічні податки започаткували Данія, Нідерланди, Швеція та Фінляндія. Згодом до них приєднались Іспанія, Італія, Франція, Великобританія і Німеччина. Перерозподіл становив 0,5–3 % від обсягів бюджетних надходжень у цих країнах. Загальний же обсяг екологічних податків у країнах ЄС у 2001 р. сягнув 238 млрд євро, причому здебільшого за рахунок оподаткування енергоносіїв [388].

Упровадження принципу «забруднювач платить» стало головною ознакою реформування системи управління природокористуванням і початком екологізації господарських відносин. На його основі створено більшість сучасних систем управління охороною навколишнього природного середовища в країнах Організації економічного співробітництва та розвитку і Європейського співтовариства [389, с. 104].

Сьогодні основу екологізації податкових систем становить ідея подвійного виграшу, відповідно до якої економічне стимулювання охорони навколишнього середовища і ресурсозберігання введенням екологічних податків (зборів) повинно одночасно супроводжуватися пропорційним зниженням податкового навантаження на інші об'єкти оподаткування, до прикладу, доходи [390, с. 41–45].

Екологічну реформу податкової системи застосовують для досягнення двох основних цілей: а) формування дохідної частини через оплату завданих забрудненням навколишнього природного середовища збитків і вжиття заходів до скорочення викидів у майбутньому; б) зміни поведінки платників податків. Сьогодні поняття «екологічні податки» в законодавстві зарубіжних країн є досить

широким і передбачає цілу низку податків, платежів та інших публічно-правових стягнень. Поряд з податками, направленими безпосередньо на природоохоронні цілі, можуть застосовуватися фінансові інструменти, що мають самостійне призначення, але надають явний екологічний ефект [391, с. 54–55; 392, с. 231].

На основі Директиви 2003/96/ЕС від 27 жовтня 2003 р. екологічні податки поділяють на сім груп: 1) енергетичні податки (на моторне паливо; на енергетичне паливо; на електроенергію) (energy taxes); 2) транспортні податки (податки з подоланого кілометражу; щорічний податок із власника транспортного засобу, акцизи у разі купівлі нового або уживаного автомобіля) (transport taxes); 3) платежі за забруднення (викиду забруднювальних речовин в атмосферу і викиди у водойми вуглекислого газу та інших шкідливих речовин (оксидів сірки і азоту, свинцю) (tax on emissions, carbon taxes); 4) платежі за розміщення відходів. Вони передбачають платежі за розміщення відходів на звалищах та їхню переробку і податки на низку спеціальних продуктів (пакувальні матеріали, батареї, шини, змащувальні масла тощо) (tax on waste); 5) податки на викиди речовин, що приводять до глобальних змін (tax on emissions); 6) податок на шумове забруднення (earmarked charges); 7) платежі за користування природними ресурсами (royalty) [393; 390, с. 41–45].

Екологічне та енергетичне оподаткування сформовано на основі адміністрування акцизу, ПДВ і спеціальних зборів. Акцизи на нафтопродукти і ПДВ становлять єдину систему оподаткування ЄС, до того ж, оподаткування енергоносіїв застосовується тільки для нафтопродуктів. Починаючи з 1992 р., Європейським Союзом одноголосно погоджено систему оподаткування, яка передбачає мінімальні ставки акцизу для кожного продукту, враховуючи напрями його використання (ракетне паливо, паливо промислового і комерційного призначення, продукти для опалювання). Проте сьогодні акцизи найчастіше справляються за значно вищими ставками порівняно з мінімально назначеними та оновленими у 1992 р., що формує диференціацію податкових ставок за податковими системами країн-членів ЄС [394, с. 179].

Екологічний податок є істотним джерелом наповнення бюджетів країн

Європейського Союзу. До прикладу, у 2010 році екологічні податки становили у Польщі до 2,58 % від ВВП. Менш обтяжливими були в Німеччині – 2,21 % ВВП та Франції – 1,86 % ВВП. Найбільше екологічні податки генеровано в Данії – 4,01 % ВВП, Нідерландах – 4 % ВВП, Словенії – 3,64 % ВВП, Мальті – 3,07 % ВВП та Естонії – 2,98 % ВВП. Наприкінці рейтингу були: Словаччина – 1,87 % ВВП, Франція – 1,86 % ВВП, Литва – 1,86 % ВВП, Ісландія – 1,79 % ВВП та Іспанія – 1,65 % ВВП [395]. Загалом доходи від екологічних податків у світі в 2010 р. становили 298 млрд євро. З 1996 р. дохід від них збільшився на 100 млрд євро на рік. До прикладу, у Польщі їх розмір зріс до 9,1 млрд євро [396].

В Україні реалізація принципу «забруднювач платить» також ґрунтується на встановленні екологічного податку, який займає чільне місце серед основних принципів охорони навколишнього природного середовища, визначених у ст. 3 Закону України від 25 червня 1991 р. «Про охорону навколишнього природного середовища» [300].

У п.п. 14.1.57 п. 14.1 ст. 14 ПК України визначено поняття екологічного податку [26], а його правове регулювання закріплено у розділі VIII ПК України [26]. Зокрема розподіл екологічного податку визначено у ст. 46 Закону України від 25 червня 1991 р. «Про охорону навколишнього природного середовища» [300]. Показники екологічного податку [397], подані у Додатку Г, свідчать про його певну динаміку Україні.

Потрібно зазначити, що в Україні маємо змогу спостерігати щорічні зміни у екологічному оподаткуванні. До прикладу, відповідно до Закону України від 20 грудня 2016 р. № 1791-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році» [398], зокрема пунктів 12 – 16 розділу I цього Закону, які набрали чинності з 1 січня 2017 р., ставки екологічного податку викладено у нових розмірах і порівняно з діючими у 2016 р. збільшено на 12 % [399]. Також екологічне оподаткування зазнало змін і в 2018 р. Адже згідно з Законом України від 7 грудня 2017 р. № 2245-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо

забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році» [400], зокрема пунктів 39 – 43 розділу I цього Закону, які набрали чинності з 1 січня 2018 р., ставки екологічного податку викладено у нових розмірах і порівняно з діючими у 2017 р. збільшено на 11,2 % [401].

Сьогодні подальшого розвитку в умовах глобалізації потребують розроблені та впроваджені на початку 90-х років ХХ ст. економічні інструменти та механізми фінансування природоохоронної діяльності. Тому в Основних засадах (Стратегії) державної екологічної політики України на період до 2020 року зауважено про необхідність удосконалення нормативно-правової бази з питань оподаткування забруднення навколишнього природного середовища; підвищення збору (прим. автора – податку) за забруднення навколишнього природного середовища, шляхом збільшення плати за скидання одиниці маси забруднювальної речовини до європейського рівня, з урахуванням токсичності; збільшення податкового навантаження на ті види діяльності та форми споживання, що є екологічно шкідливими для суспільства (п. 4.10 розділу 4) [402].

Отже, без перебільшення можна стверджувати про важливість екологічного податку як засобу, за допомогою якого стимулюється уважне та бережне ставлення людини до навколишнього природного середовища як у зарубіжних країнах, так і в Україні. Вважаємо, що реалізація принципу «забруднювач платить» сприяє розробленню й впровадженню нових екотехнологій, а також збільшує наповнення державного бюджету [385, с. 76–83].

Варто зазначити, що хоча у ст. 9 ПК України не визначено переліку загальнодержавних зборів, однак у ПК України передбачено тимчасове встановлення військового збору до набрання чинності рішенням Верховної Ради України про завершення реформи Збройних Сил України (п. 16-1 підрозділу 10 розділу ХХ «Перехідні положення»). М. Бліхар пропонує перейменувати військовий збір на податок та внести його до переліку загальнодержавних податків або ж підвищити відповідно ставку податку з доходів фізичних осіб, увівши його структурно у цей податок [379, с. 518]. Однак, вважаємо, що

військовий збір можна зарахувати до загальнодержавних зборів, включивши його у їх перелік, який потрібно визначити у ст. 9 ПК України.

У ПК України також акцентовано увагу на тому, що відповідно до Закону України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування» [403] здійснюються «встановлення і скасування зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій, їх розмірів та механізмів справляння» (п. 1.4 ст. 1 ПК України) [26].

Потрібно зазначити, що на всій території України справляється судовий збір – збір за подання заяв, скарг до суду, за видачу судами документів, а також у разі ухвалення окремих судових рішень, передбачених Законом України від 8 липня 2011 р. № 3674-VI «Про судовий збір». Судовий збір належить до судових витрат і сплачується за місцем розгляду справи та зараховується до спеціального фонду Державного бюджету України, а кошти судового збору спрямовуються на забезпечення здійснення судочинства та функціонування органів судової влади» (статті 1, 3, 9 Закону України «Про судовий збір») [404].

Також на всій території України за примусове виконання рішення органами державної виконавчої служби справляють виконавчий збір, який стягують з боржника як сторони виконавчого провадження, до Державного бюджету України. За статтею 15 Закону України від 2 червня 2016 р. № 1404-VIII «Про виконавче провадження» боржником є визначена виконавчим документом фізична або юридична особа, держава, на яких покладено обов'язок щодо виконання рішення [405].

Варте уваги також законодавче регулювання «державного мита» Декретом Кабінету Міністрів України від 21 січня 1993 р. № 7-93 «Про державне мито» (далі – Декрет). Статтею 1 цього Декрету передбачено, що державне мито справляється на території України платниками як фізичними, так і юридичними особами за вчинення в їхніх інтересах дій та видачу документів, що мають юридичне значення, уповноваженими на те органами [406]. До прийняття цього Декрету державне мито регулювалося Законом України від 18 грудня 1991 р. № 1994-XII «Про державне мито» та визначалося як грошовий збір, який

справлявся за вчинення окремих дій уповноваженими на те органами та видачу ними документів [407]. Однак сьогодні позиція законодавця щодо визначення поняття «державне мито» залишається невизначеною.

В. Вишнівецька зазначає, що між державним митом і податками існують відмінності, які обумовлені правовою природою цих платежів, тобто державне мито не можна зарахувати до податків, це різні види обов'язкових платежів. Однак державному миту притаманні деякі ознаки податків, тому безперечно можна визначити його податковий характер. Вона вважає, що державне мито є обов'язковим платежем податкового характеру, окремим від податків [408, с. 43].

Водночас інше смислове навантаження має поняття «мито», яке визначено п. 27 ст. 4 МК України як один з митних платежів поряд з акцизним податком із увезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) та податком на додану вартість із увезених на митну територію України товарів (продукції) [254].

Зокрема відповідно до глави 42 МК України врегульовано застосування мита в Україні. Його термін закріплено у ст. 271 цього Кодексу. Отже, на думку законодавця, мито є загальнодержавним податком, встановленим ПК України та МК України, який «нараховується та сплачується відповідно до МК України, законів України та міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України». В Україні застосовують такі види мита [254]: 1) ввізне мито (ст. 272 МК України); 2) вивізне мито (ст. 273 МК України); 3) сезонне мито (ст. 274 МК України); 4) особливі види мита, які регулюються різними нормативно-правовими актами (ст. 275 МК України), а саме: а) спеціальне мито; б) антидемпінгове мито; в) компенсаційне мито; г) додатковий імпорتنний збір [254]. Митом оподатковуються об'єкти, перелік яких визначено у ст. 277 МК України [254].

Загальнодержавні податки і збори, встановлені ПК України, є обов'язковими до сплати на усій території України (п. 8.2 ст. 8 ПК України) [26].

Місцеві податки і збори визначає Верховна Рада України, а встановлюють їх сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад, що

створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад (ст. 12 ПК України) [26].

Перелік місцевих податків і зборів визначено ст. 10 ПК України (Додаток В). Вони є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад (п. 8.3 ст. 8 ПК України) [26].

Потрібно зауважити, що сплаті не підлягають загальнодержавні та місцеві податки і збори, справляння яких не передбачено ПК України (п. 4.2 ст. 4 ПК України) [26]. Водночас забороняється установлення загальнодержавних та місцевих податків і зборів, не передбачених ПК України. Зарахування загальнодержавних податків та зборів до державного і місцевих бюджетів, а місцевих податків та зборів – до відповідних місцевих бюджетів здійснюється відповідно до БК України (п. 9.3 ст. 9, п. 10.5 ст. 10 ПК України) [26].

Вважаємо, що хоча поняття податку і збору розмежовуються у ПК України, однак не втрачають своєї актуальності питання щодо доопрацювання їх переліку [409, с. 139–142]. До прикладу, вважають, що в Україні справляються 7 загальнодержавних податків, 2 місцевих податки, 2 місцевих збори, однак, беручи до уваги проаналізоване вище, на загальнодержавному рівні продовжує справлятися, хоча і тимчасово, військовий збір, який визначено ПК України. Також, якщо зосередитися на місцевому рівні, то податок на майно, який сприймається як один, насправді складається із: 1) податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; 2) транспортного податку; 3) плати за землю (ст. 265 ПК України) [26].

Щодо немайнових об'єктів податкових правовідносин в Україні, то діяльність суб'єктів цих відносин врегульовано розділом II «Адміністрування податків, зборів, платежів» ПК України.

На наше переконання, об'єктом податкових правовідносин не завжди є грошовий платіж у формі податку чи збору. До того ж, потрібно пам'ятати про те, що діяльність суб'єктів податкових правовідносин, яка спрямовується на справляння податків та зборів, подання податкової звітності, надання податкових консультацій, здійснення податкового контролю уповноваженими на це органами

тощо, також може бути об'єктом цих відносин [410, с. 17–24].

Вважаємо, що об'єктом податкових правовідносин є матеріальне за змістом врегульоване нормами права явище реальної дійсності, на яке впливає діяльність суб'єктів, права і обов'язки яких закріплено в чинних нормах податкового права.

Сьогодні не втрачає своєї актуальності проблема визначення поняття суб'єкта податкових правовідносин, адже його інколи ототожнюють із поняттям суб'єкта податкового права. Тоді доцільно також виокремити ознаки та проаналізувати класифікацію суб'єктів податкових правовідносин. Сучасне податкове законодавство, на жаль, не закріплює поняття «суб'єкти податкових правовідносин» та перелік цих суб'єктів. Це, а також динамічність податкових норм ускладнює вирішення проблемних питань, які виникають у податковому праві.

Останнім часом розгляд питань щодо суб'єктів податкових правовідносин є предметом дослідження вітчизняних науковців. Однак, незважаючи на це, сьогодні немає єдиного підходу щодо визначення переліку цих суб'єктів. Суб'єкти податкових правовідносин стали темою наукових досліджень багатьох учених, зокрема О. Бакун, О. Бандурки, Ю. Бисаги, Я. Греци, О. Куція, М. Кучерявенка, І. Мусійчук, О. Орлюк, І. Пасічної, М. Перепелиці, В. Теремецького та інших.

Під суб'єктом (від лат. *subjectum* – підкладене) розуміють: а) особу, що має свідомість і волю, здатність до цілеспрямованої діяльності, скерованої на той чи інший суб'єкт; б) особу або групу осіб, колектив, організацію, які є активними діячами у якому-небудь акті, процесі; в) людину як носія яких-небудь властивостей; г) особу чи організацію, які мають певні права та обов'язки [96, с. 728; 359, с. 634].

У теорії права до сьогодні тривають дискусії щодо визначення тотожності чи відмінності таких базових понять як «суб'єкт права» та «суб'єкт правовідносин». Слушно з цього приводу зазначають Л. Авраменко, О. Петришин, М. Цвік та інші. Вони вважають, що «поняття суб'єктів права та суб'єктів правовідносин не завжди збігаються. Правовідносини – не єдина форма

реалізації норм права. Малолітні діти, душевнохворі люди, які є суб'єктами права, не можуть бути суб'єктами правовідносин. Конкретний громадянин завжди є суб'єктом права, але не завжди є учасником правовідносин. У правовідносинах беруть участь не менше двох сторін, хоча учасниками правовідносин може бути необмежене коло осіб» [326, с. 338].

У податковому праві, як і у фінансовому, проблема співвідношення понять суб'єкта права та суб'єкта правовідносин подібно до теорії права також залишається остаточно невирішеною [164, с. 46; 411, с. 74]. Суб'єктом податкового права є кожна особа, поведінка якої підлягає нормам податкового права та яка може бути учасником податкових правовідносин [57, с. 726]. Суб'єкт податкового права, вступаючи в конкретні податкові правовідносини, набуває нових властивостей, але не втрачає водночас якостей, якими він володів до них. Тому поняття «суб'єкт податкового права» за своїм обсягом є ширшим від поняття «суб'єкт податкових правовідносин» в руслі трансформації можливості в дійсність, яка відбувається під час переходу суб'єкта податкового права в суб'єкт податкових правовідносин. Водночас не варто протиставляти ці категорії, які співвідносяться як загальне і часткове. Поняття «суб'єкт податкового права» і «суб'єкт податкових правовідносин» взаємопов'язані, оскільки, як правило, суб'єкти податкового права стають суб'єктами податкових правовідносин під час реалізації своїх юридичних прав і обов'язків [268, с. 46–47].

У теорії податкового права під суб'єктом податкових правовідносин розуміють реальних учасників податкових правовідносин, поведінку яких регулюють норми податкового права і які є носіями податкових прав та обов'язків і реалізують їх [340, с. 68].

Зауважимо, що суб'єктам податкових правовідносин властиві як загальні, так і спеціальні ознаки. До загальних ознак, за якими учасники податкових правовідносин можуть бути суб'єктами податкових правовідносин, насамперед, потрібно зарахувати наділення їх правосуб'єктністю (можливістю мати суб'єктивні права та юридичні обов'язки, здатністю своїми діями реалізовувати їх і набувати нових суб'єктивних прав і обов'язків, а також можливістю особисто

притягуватися до юридичної відповідальності за власні дії [281, с. 196]).

Оскільки правосуб'єктність в юридичній літературі поділяють на загальну, галузеву, спеціальну [412, с. 235], вважаємо, що це цілком виправдано може застосовуватись і для суб'єктів податкових правовідносин. Зокрема, загальна правосуб'єктність суб'єкта податкових правовідносин полягає у здатності бути суб'єктом системи права України, галузева правосуб'єктність – у його здатності бути суб'єктом галузі фінансового права. Спеціальна правосуб'єктність суб'єкта податкових правовідносин полягає у його здатності бути учасником певних податкових правовідносин у межах податкового, митного (в частині оподаткування) та фінансового права. Водночас окремої уваги заслуговує податкова правосуб'єктність юридичних осіб, яку, як зазначає М. Костів, «доцільно визначити як здатність юридичної особи бути набувачем та носієм податкових обов'язків і прав. Податкова правосуб'єктність юридичної особи виникає з моменту її постановки на додатковий облік; з моменту включення до податкового реєстру в юридичної особи виникають відповідні обов'язки та права» [413, с. 17].

Проаналізувавши наукові погляди О. Бакун [414, с. 9], М. Кучерявенка [415, с. 103–104] та О. Пилипенка [268, с. 47] щодо визначення складу правосуб'єктності у податковому праві, підтримуємо думку про те, що складовими податкової правосуб'єктності є:

1) податкова правоздатність – це передбачена нормами податкового права здатність мати права й обов'язки з приводу сплати податків. Податкова правоздатність полягає в тому, що суб'єкт правовідносин має деякі загальні права й обов'язки, що є невід'ємними від нього й означають можливість мати певне коло конкретних прав і обов'язків, передбачених нормами податкового права для учасників податкових правовідносин. Стосовно фізичних осіб податкова правоздатність триває з моменту народження й до смерті. Щодо юридичних осіб вона виникає з реєстрацією (переважно це стосується групи зобов'язаних суб'єктів) або утворення (стосовно органів, що представляють державу в цих відносинах) і закінчується їх ліквідацією або реорганізацією [415, с. 103–104];

2) податкова дієздатність – це передбачена нормами податкового права здатність своїми діями створювати й реалізовувати права й обов'язки. Вона направлена на здійснення особою дій, спрямованих на набуття прав і створення обов'язків, а також здійснення прав і обов'язків [55, с. 90]. Водночас потрібно зазначити, що правоздатність, як і дієздатність, не може бути стабільною категорією, хоча б з огляду на те, що у процесі діяльності особи її правовий статус може змінюватись і трансформуватись [416, с. 393];

3) податкова деліктоздатність – це здатність учасників податкових правовідносин нести передбачену законодавством відповідальність за невиконання або неналежне виконання покладених на них податкових обов'язків. Податкова деліктоздатність має подвійне функціональне навантаження. По-перше, деліктоздатність у податкових правовідносинах є свого роду гарантією, що забезпечує виконання суб'єктами своїх обов'язків перед загрозою притягнення до відповідальності. По-друге, завдяки деліктоздатності стає можливим відшкодування втрат, яких зазнала держава в результаті порушення учасниками податкових правовідносин своїх обов'язків щодо сплати податкових платежів [268, с. 47].

До загальних ознак суб'єктів податкових правовідносин можна також віднести можливість бути учасником виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин.

Усі суб'єкти податкових правовідносин мають бути реальними учасниками податкових правовідносин, а їх діяльність має відбуватись у сфері регулювання норм податкового права [417, с. 743].

Вважаємо, що загальні ознаки, які властиві суб'єктам загальних правовідносин загалом, рівноцінно притаманні суб'єктам податкових правовідносин. Щодо цього спеціальні ознаки, якими наділені конкретні суб'єкти податкових правовідносин, залежать від видової специфіки цих суб'єктів [418, с. 225–231].

Досить широке коло науковців, серед них Ю. Аністратенко, О. Бандурка, Н. Блащук, Л. Касьяненко, М. Кучерявенко, В. Понікаров, С. Попова,

А. Цимбалюк, вважають, що суб'єктів податкових правовідносин доцільно виокремити у три групи: 1) держава (в особі органів влади, які встановлюють і регулюють оподаткування); 2) податкові органи; 3) платники податків [348, с. 30; 415, с. 104; 306, с. 31].

Дещо ширший перелік суб'єктів податкових правовідносин пропонують Ю. Бисага, Я. Греца, М. Сідак та В. Ярема, виокремлюючи: а) державу, в особі уповноважених органів державної влади, які забезпечують зміну і скасування податків, зборів, обов'язкових платежів та контроль за правильністю їх обчислення, повноти, своєчасності сплати; б) органи місцевого самоврядування; в) платників податків; г) податкових агентів; д) представників податкових агентів [265, с. 24].

Варта уваги класифікація суб'єктів податкових правовідносин, запропонована В. Теремецьким: 1) держава в особі Верховної Ради, як вищого органу законодавчої влади, який встановлює податки та збори, порядок їх адміністрування; 2) органи місцевого самоврядування, які в межах повноважень, визначених ПК України, самостійно вирішують питання щодо встановлення на своїй території певних зборів та обрання розміру ставок їх справляння: – Верховна Рада Автономної Республіки Крим; – сільські ради; – селищні ради; – міські ради; 3) державні контролюючі органи у галузі податків: – органи державної податкової служби; – митні органи; 4) платники податків, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування відповідно до ПК України або податковими законами, та на яких покладається обов'язок зі сплати податків і зборів відповідно до ПК України: – фізичні особи (резиденти і нерезиденти України); – юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи; 5) особи, які сприяють сплаті податків і зборів: – банки; – податкові агенти; – державні органи, що надають інформацію про платника податків, необхідну для нарахування податків і зборів; – збирачі податків і зборів [417, с. 747].

Вважаємо, що ці розмежування суб'єктів податкового права, незважаючи на

їх багаточисельність, є актуальними з практичного погляду. Однак, як зауважує Л. Міщенко, «з огляду на теорію права та з урахуванням податкового обов'язку як критерію поділу суб'єктів податкових правовідносин, до них доцільно зарахувати владних і зобов'язальних суб'єктів. До владних суб'єктів належать: держава в особі законодавчого та виконавчих органів влади, місцевих рад і їх виконавчих органів, контролюючі суб'єкти в оподаткуванні та посадові особи цих органів влади. До зобов'язальних осіб належать платники податків та особи, що прирівнюються до них (податкові агенти, представники платників)» [419, с. 117].

Дещо іншим є підхід І. Пасічної щодо визначення статусу суб'єктів податкових правовідносин. Це поділ їх на: 1) основні (особи, участь яких у податкових правовідносинах є обов'язковою) – держава в особі уповноважених органів, які забезпечують реалізацію податкової політики; платники податків і зборів; 2) неосновні (особи, що сприяють реалізації прав і обов'язків основних суб'єктів) – банки, органи, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, експертів, перекладачів, представників та ін. [356, с. 9]. Такий поділ щодо визначення статусу суб'єктів податкових правовідносин значною мірою поглиблює розуміння їх сутності та значення у регулюванні цього виду відносин.

Суб'єкти податкових правовідносин також доцільно поділити, використовуючи загальнотеоретичний підхід, запропонований О. Скакун [278, с. 375–376] та конкретизуючи його у сфері податкового права. Отже, суб'єкти податкових правовідносин доцільно поділити на: 1) державу; 2) колективні суб'єкти; 3) індивідуальні суб'єкти [418, с. 225–231].

У контексті природно-правового підходу до проблеми слухним видається зауваження А. Романової про те, що суть відносин «людина-держава» полягає в тому, що перш ніж держава створить ті чи інші умови для суспільного буття людини, людина вже є творцем суспільства й усіх його утворень. Тому однозначно у цьому взаємозв'язку пріоритет надано людині, хоч і без держави як суспільного утворення, на конкретному етапі розвитку, вона не може жити. Відносини «людина-держава» в ідеалі повинні бути паритетними, хоча морально і

психологічно людина визнається первинною цінністю [420, с. 389].

Т. Чернадчук вважає, що «у фінансових правовідносинах держава виступає як опосередкований (уявний) суб'єкт, а безпосередніми (реальними) суб'єктами є органи державної влади. В цих правовідносинах фактично формується спеціальний блок владних суб'єктів, які представляють державу» [421, с. 114]. Зі свого боку О. Семчик визначає державу як деліктоздатний суб'єкт фінансового права у двох сутностях: 1) як владний суб'єкт, який встановлює норми поведінки суб'єктів фінансових відносин, гарантії реалізації ними своїх прав і виконання обов'язків та відповідальність за фінансові правопорушення, зокрема і відповідальність самої держави. Так здійснюється захист суспільних та державних інтересів; 2) як зобов'язаний суб'єкт, який відповідає за порушення фінансового законодавства та відшкодовує за рахунок централізованого фонду коштів шкоду, завдану незаконними рішеннями, діями чи бездіяльністю органів державної влади, органів місцевого самоврядування, їх посадових і службових осіб під час здійснення ними своїх повноважень [422, с. 87]. Д. Гетманцев також вважає, що держава у відносинах фінансово-правового зобов'язання перебуває у двох відносно відокремлених якостях, що дає змогу державі в межах цих правовідносин впливати імперативним методом на поведінку не тільки підлеглого суб'єкта, зобов'язуючи його, а й зобов'язувати саму себе, надаючи суб'єкту певні права [423, с. 134].

У податкових правовідносинах держава завжди є суб'єктом податкових правовідносин. У конкретних правовідносинах із платниками податків держава є органом державної податкової служби. Крім того, держава, ухвалюючи закони, врегульовує відносини між платниками податків та органами і установами, що здійснюють діяльність у сфері оподаткування, зокрема від імені держави [424, с. 53]. Водночас специфіку держави як суб'єкта податкових правовідносин відображає наявність властивості вищої владності, яка і визначає її участь у таких правовідносинах. Відповідно носієм влади держава є, зокрема, в таких випадках: — ухвалюючи положення податкового законодавства, що визначають питання створення й функціонування системи оподаткування, адміністрування податків; —

розробляючи й реалізуючи заходи із забезпечення єдиної податкової політики державними та місцевими органами влади; захищаючи конституційні права громадян, порушених рішеннями або незаконними діями посадових осіб тощо [425, с. 82].

Податкові правовідносини є публічними, оскільки вони пов'язані і ґрунтуються на правовідносинах за участю державної влади. Вони є формою реалізації імперативної фінансово-правової норми. Саме тому однією зі сторін податкових правовідносин є суб'єкт владних повноважень (держава чи уповноважений нею орган). Податкові правовідносини стосуються різних суб'єктів (фізичних і юридичних осіб, відповідних суб'єктів владних повноважень). Між ними сформовані певні відносини, за яких відсутня рівність сторін. Оскільки податкові та митні органи як спеціально уповноважені органи виконавчої влади здійснюють владні управлінські функції [426, с. 11], вони, відповідно до п. 7 ч. 1 ст. 4 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України), є суб'єктами владних повноважень [427].

Колективні суб'єкти податкових правовідносин – це єдине ціле утворення, а не просто група чи колектив людей, яке повинно відповідати таким вимогам: а) бути впорядкованим, організованим; б) мати права та виконувати обов'язки. Водночас суб'єкт повинен виражати власну юридично значиму волю [428, с. 9].

До колективних суб'єктів податкових правовідносин належать:

1) органи державної влади (загальнодержавного, регіонального та місцевого рівнів), через які діє держава як суб'єкт податкових правовідносин, зокрема:

– Верховна Рада України, яка на основі ст. 92 Конституції України виключно відповідно до законів встановлює систему оподаткування, податки і збори [248];

– Державна податкова служба України та Державна митна служба України, які є правонаступниками прав і обов'язків реорганізованої Державної фіскальної служби України у відповідних сферах діяльності. Водночас на підставі постанови Кабінету Міністрів України від 18 грудня 2018 року № 1200 «Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України»

Державна фіскальна служба України здійснюватиме повноваження та виконуватиме свої функції до завершення здійснення заходів з утворення Державної податкової служби та Державної митної служби. Водночас Державна фіскальна служба України є «центральною органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску» [429];

– Касаційний адміністративний суд, що діє у складі Верховного Суду України, в якому відповідно до п. 1 ч. 5 ст. 37 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» обов'язково створюються окремі палати для розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів [430];

– Національний банк України, який на основі п. 14 ч. 1 ст. 9 Закону України «Про Національний банк України» вносить рекомендації Кабінету Міністрів України стосовно впливу податкової політики на стан грошово-кредитної сфери України [431];

2) органи місцевого самоврядування, а саме: сільські, селищні, міські ради на основі п. 24 ч. 1 ст. 26 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» встановлюють місцеві податки і збори відповідно до ПК України [432];

3) юридичні особи (платники податків) та їх відокремлені підрозділи: товариства, установи, підприємства, об'єднання підприємств, громадські організації тощо;

4) контролюючі органи, на які покладено певні функції, визначені ст. 19-1 ПК України.

Індивідуальними суб'єктами податкових правовідносин є: а) фізичні особи (платники податків): громадяни України; іноземні громадяни; особи без громадянства; б) фізичні особи-підприємці (платники податків); в) податкові агенти; г) представники платника податків.

Вважаємо, що закріплення статтею 15 ПК України переліку платників податків не дає вичерпної відповіді на питання щодо виокремлення усіх суб'єктів податкових правовідносин [418, с. 225–231].

Зауважимо, що суб'єкти податкових правовідносин сьогодні є достатньо складним елементом понятійно-категоріального апарату податкового права України. Запропонований нами поділ суб'єктів податкових правовідносин на державу; колективні утворення; індивідуальні суб'єкти акумулює в собі їх правосуб'єктність на різних рівнях забезпечення та реалізації податкових правовідносин. Залишається актуальною пропозиція закріплення у податковому законодавстві чіткого переліку суб'єктів податкових правовідносин.

4.4 Правовий статус платників податків як суб'єктів податкових правовідносин в Україні

Сьогодні в Україні важливе значення у формуванні державного та місцевого бюджетів мають зарахування загальнодержавних та місцевих податків і зборів, які справляють платники податків. Найчисельнішими серед цих платників є фізичні особи, зокрема громадяни України. Однак податкове навантаження здебільшого покладено на платників податків – юридичних осіб. Одним із важливих критеріїв, який є властивий для платників податків є їх правовий статус.

Зауважимо, що з прийняттям ПК України окремі питання щодо правового статусу платника податків як учасника податково-правових відносин, що висвітлені до цього, певною мірою, втратили свою актуальність. Тому сьогодні визначення поняття правового статусу платника податків за сучасного стану ринкових відносин в Україні потребує поглибленого дослідження з урахуванням норм чинного вітчизняного податкового законодавства.

Правовий статус платників податків цікавить як науковців, так і практиків. Окремі аспекти правового статусу платників податків, а саме його теоретичний та практичний зміст висвітлювали науковці І. Бабін, А. Васильєва, Д. Гетманцев, М. Кучерявенко, М. Перепелиця, Н. Пришва, С. Сергєєв, В. Черкес та інші.

Статтею 67 Конституції України закріплено, що «кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом» [248]. Окремі поняття «податок» і «збір» визначено у ст. 6 ПК України, а у п. 15.2 ст. 15 ПК України зазначено, що «кожний з платників податків може бути платником податку за одним або кількома податками та зборами». Своєю чергою, у ст. 15 ПК України закріплено законодавче розуміння платника податків, а саме: «платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їхні відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з ПК України або податковими законами, і на яких покладено обов'язок зі сплати податків та зборів згідно з ПК України» [26]. Однак потрібно зауважити, що у п. 6.2 ст. 6 ПК України вживається також термін «платник зборів», визначення якого немає у вітчизняному податковому законодавстві. Звідси виникає думка, що законодавець ототожнює поняття «платник податків» і «платник зборів» або ж визначає їх як загальне і часткове. Хоча з наведеного вище, можна зробити висновок, що особа може бути платником як податків, так і зборів, або ж лише платником податків чи лише платником зборів. Доцільно було б у ст. 15 ПК України закріпити законодавче визначення «платника зборів», а цю статтю перейменувати у «Платники податків та/або зборів». Це сприятиме чіткому визначенню дефініції «правовий статус платника податків» в податковому праві України. Тому ми, використовуючи норми чинного податкового законодавства України, визначимо саме правовий статус платника податків.

У словниковій літературі під «статусом» розуміють: а) правове становище осіб [96, с. 719]; б) законодавчо закріплене правове становище громадян, виборних або юридичних осіб [359, с. 626]. Виокремлюють також статус соціальний (лат. status – становище, стан) – становище, яке індивід (група) займає у суспільстві або в його підсистемі, що зумовлюється низкою специфічних для цього суспільства (підсистеми) ознак (економічних, національних, вікових тощо) [16, с. 381].

Узагальнене розуміння правового статусу свідчить про сукупність прав і обов'язків фізичних та юридичних осіб, закріплених Конституцією України, законами та іншими нормативно-правовими актами, міжнародними договорами, ратифікованими Верховною Радою України. Правовий статус фізичних осіб (громадян України, іноземців, осіб без громадянства) визначають, насамперед, конституційні права, свободи та обов'язки людини і громадянина. Правовий статус юридичних осіб визначають через їхню компетенцію, тобто права та обов'язки цих осіб, зафіксовані в чинному законодавстві [360, с. 44].

Правовий статус платника податків формують такі елементи: громадянство, резидентство, територіальність, обов'язки, права та законні інтереси, гарантії їх забезпечення та відповідальністю [433, с. 114].

Фізичні та юридичні особи як платники податків є суб'єктами податково-правових відносин. Вони можуть бути учасниками встановлення, зміни та припинення цих відносин. Платник податків, займаючи особливе правове становище у суспільстві, володіє додатковим правовим статусом як фізичної, так і юридичної особи, що зобов'язана справляти встановлені податки та збори [433, с. 114].

Для правового статусу платника податків властиві такі ознаки: 1) справляння податків поширюється на усіх учасників податкових правовідносин; 2) положення платника податків визначається у суспільних відносинах; 3) сплата встановлених податків і зборів є конституційним обов'язком особи; 4) права, свободи та законні інтереси пов'язані з обов'язками платника податків; 5) основою правового регулювання є поведінка суб'єктів податкового права [433, с. 114].

Вважаємо, що правовий статус фізичних та юридичних осіб як суб'єктів податково-правових відносин за допомогою правових норм відображає їхнє положення у суспільстві та зобов'язання щодо справляння податків та зборів [433, с. 114].

Фізична особа як платник податків може брати участь у податкових правовідносинах як громадянин, іноземець, особа без громадянства.

Використовуючи загальнотеоретичні основи права [5, с. 62], вважаємо, що правовий статус: а) громадянина України як платника податків ґрунтується на його правовому зв'язку з Україною; б) іноземця – на правовому зв'язку з Україною, оскільки він перебуває на її території, та державою, громадянином якої він є; в) особи без громадянства – на зв'язку з Україною, як державою, на території якої він перебуває [433, с. 113–119].

Юридичні особи та їхні відокремлені підрозділи набувають правового статусу платника податків та зборів, починаючи облік та реєстрацію їх у контролюючих органах, що здійснюють незалежно від наявності обов'язку щодо сплати того або іншого податку та збору (глава 6 ПК України) [26].

Окрім громадянства для платників податків властиво поділяти їх на резидентів та нерезидентів (Додаток Д), що також має визначальне значення для визначення їх правового статусу. Критерій резидентства є підставою для оцінювання і розподілу суб'єктів податкових правовідносин на категорії: резидентів і нерезидентів. І. Мусійчук вважає, що вказані суб'єкти відповідно до переліку прав і обов'язків займають різне правове положення, мають неоднаковий зміст правосуб'єктності [434, с. 7].

Окрім критерію резидентства під час визначення правового статусу конкретного платника податків ще враховують критерій територіальності, який визначає національну належність джерела доходу. Водночас, оподаткуванню в зазначеній країні підлягають доходи, одержані на її території, тоді як будь-які доходи, одержані за її межами, звільняються від податків у цій країні. М. Кучерявенко вважає, що неоднаковий податковий режим породжує різне об'єднання цих критеріїв, що часто створює проблеми подвійного оподаткування [127, с. 155–156]. Також платники податків з метою здійснення податкового контролю підлягають реєстрації або взяттю їх на «облік у контролюючих органах за місцезнаходженням юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів, місцем проживання особи (основне місце обліку), а також за місцем розташування (реєстрації) їх підрозділів» [26]. Отже, громадянство, резидентство та територіальність є важливими критеріями для врегулювання податкових

правовідносин між платниками податків та фіскальними органами.

Як слушно зазначає Н. Пришва, «платником податків може бути тільки особа, яка наділена податковою правосуб'єктністю» [435, с. 119–120]. Податкова правосуб'єктність визначається нормами фінансового права, що регулюють установлення, зміну, скасування податкових платежів, їх сплату чи стягнення [436, с. 15]. Складовими елементами податкової правосуб'єктності, як ми вже зазначали у підрозділі 4.3, є податкова правоздатність, податкова дієздатність та податкова деліктоздатність.

Податкова правосуб'єктність визначає коло осіб – платників податків, здатних бути носіями певних податкових прав і обов'язків. Водночас чітка формальна визначеність, особливо прав і обов'язків суб'єктів податкових правовідносин як платників податків, так і суб'єктів владних повноважень є однією з особливостей податкових правовідносин [426, с. 11].

У науці податкового права прийнято вважати, що саме із обов'язків платників податків походять їхні права, адже платник податків спочатку реалізовує обов'язок зі сплати податку, який визначає й певні права [127, с. 157]. Потрібно звернути увагу на те, що, закріплюючи у ПК України суб'єктивні права та юридичні обов'язки платника податків, спочатку визначають його обов'язки, а потім – права.

Водночас, як зауважує А. Суббот, «розрізняють обов'язки держави й обов'язки особи. Обов'язки держави поділяються на прямо вказані в Конституції України й опосередковані, які випливають з необхідності забезпечити право людини, що гарантується державою для її громадян. Обов'язки особи поділяються на обов'язки людини, які повинна виконувати кожна людина, яка мешкає в державі, й обов'язки громадянина, які виконують лише громадяни держави» [437, с. 81–82]. Своєю чергою, конкретні обов'язки платника податків виникають за наявності об'єкта оподаткування у платника та фактів, що сприяють виникненню обов'язку зі сплати податку. Пояснюється це «природою обов'язку зі сплати податків і зборів, що визначається владними, імперативними приписами з боку держави щодо реалізації суб'єктом обов'язку зі сплати податків і

зборів» [438, с. 121].

Зазначимо, що обов'язки платника податків як суб'єкта податкових правовідносин, які закріплено у податковому законодавстві, враховуючи положення ст. 16 ПК України [26], доцільно поділити на дві групи: 1) обов'язки платника податків щодо виконання ним норм податкового права з приводу організації належної сплати податків (Додаток Е.1.1); 2) обов'язки платника податків щодо його діяльності з контролюючими органами (Додаток Е.1.2). Обидві групи обов'язків платників податків взаємодоповнювальні та взаємопов'язані між собою [433, с. 116–117].

Вважаємо за доцільне детальніше розглянути обов'язок платника податків щодо подання податкової звітності, яка в Україні є ефективним засобом управління як фінансовою сферою, зокрема, так і економікою країни загалом. Відповідно до ст. 67 Конституції України визначено обов'язок громадян України щодо щорічної подачі до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом [248]. Своє законодавче закріплення ця норма продовжила в ПК України [26]. Зокрема у ст. 36 ПК України визначено податковий обов'язок, який виникає у платника за кожним податком та збором та складається із трьох елементів: обчислення, задекларування та/або сплата суми податку та збору. Зробити це потрібно в порядку і строки, визначені як ПК України, так і законами з питань митної справи. Про пріоритетність податкового обов'язку свідчить те, що він є безумовним і першочерговим щодо інших неподаткових обов'язків платника податків, крім випадків, передбачених законом [26].

Т. Кравцова виокремлює наступні ознаки податкового обов'язку: 1) передбачений податковим законодавством; 2) імперативність та неможливість іншої поведінки, ніж це прописано нормами закону; 3) сутність конкретного податкового обов'язку наповнюється певним змістом; 4) першочерговість виконання податкового обов'язку щодо інших неподаткових обов'язків платника податків, окрім випадків, які передбачені законом; 5) забезпечення поведінки зобов'язаної особи засобами державного примусу [439, с. 66–67].

Саме податкова звітність є підсумковою стадією виконання податкового обов'язку і передбачає сукупність дій платника податків (або особи, що його представляє) з обчислення податків і зборів та складання й подання документів, передбачених законодавством, до органу, що контролює [440, с. 194].

Визначенню теоретичних і практичних аспектів формування та подання податкової звітності присвячено чимало наукових публікацій. Вагомий внесок у дослідження цієї проблематики зробили Н. Букало, О. Лега, О. Марець, В. Пантелеєв, М. Стадник та інші. Однак, беручи до уваги істотні здобутки у дослідженні вказаного питання, вважаємо, що це не применшує його актуальності, адже сьогодні на законодавчому рівні ще потребують уточнення окремі питання щодо податкової звітності в Україні.

У фінансовій енциклопедичній та словниковій літературі під податковою звітністю розуміють: а) сукупність дій платника податків (або особи, яка його представляє) і податкового органу зі складання, ведення й надання документів установленної форми, які містять відомості про результати діяльності платника податку, його майнове становище та фіксують процес обчислення податку, а також суму, що підлягає сплаті до бюджету [56, с. 314]; б) сукупність документів зі звітними даними про нарахування та сплату до бюджету податків, зборів і податкових платежів. Податкова звітність охоплює такі документи: 1) розрахунково-декларативні документи, у яких подають розрахунки та фіксують суми податків; 2) довідкові документи, котрі містять відомості, що деталізують дані, використані для обчислення податків, а також розшифровують чи обґрунтовують податкові розрахунки; 3) облікові документи, тобто зведені форми податкового обліку, які узагальнюють первинні документи бухгалтерського обліку за певний період; 4) податкові повідомлення – документи, які платник податку надсилає податковим органам, а також відомості про терміни та суми податків, що підлягають сплаті або доплаті [57, с. 264].

Спільним елементом потрібно визнати сукупність дій і фіксацію їх у різних за призначенням документах декларативного, довідкового, облікового і повідомлювального змісту. Як бачимо, це впливає на створення та використання

єдиного визначення поняття «податкова звітність». Більшість дослідників податкову звітність вважають сукупністю документів, яку «платник податку подає до податкових органів у строки, що встановлені законодавством та на підставі яких здійснюється нарахування та/або сплата податку, обов'язкового платежу» [441, с. 784].

У ПК України визначення «податкової звітності» також не закріплено, що ускладнює розуміння того, а що саме варто розуміти під цим поняттям і які його складові. Водночас це поняття визначено наказом Державної податкової служби України № 516 від 14 червня 2012 р. «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо приймання та комп'ютерної обробки податкової звітності платників податків в органах ДПС України» [442]. Згідно з цим нормативним документом, податкова звітність – це документи, які відповідно до ПК України подають платники податків до органів ДПС України і на підставі яких здійснюють нарахування та/або сплату податку, збору, платежу. Однак із цієї дефініції невизначеним залишається чіткий перелік цих документів.

Найпоширенішою формою податкової звітності з податку є податкова декларація. Потрібно зазначити, що додатком та невід'ємною частиною податкової декларації є фінансова звітність, яка подається як платниками податку на прибуток підприємств, так і неприбутковими підприємствами, установами та організаціями [443].

У схожому «законодавчому становищі» перебуває і категорія «фінансова звітність», подана у ПК України без її нормативного закріплення у цьому правовому акті, однак визначення якої наведено у ст. 1 Закону України від 16 липня 1999 р. «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а саме: «фінансова звітність – звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства» [444].

Вважаємо, що ці поняття все-таки потребують свого логічного закріплення у ст. 14 ПК України, адже їх тлумачення сприятиме вдосконаленню основних засад податкового законодавства щодо податків та зборів, сплата яких в порядку і розмірах, встановлених законом, є конституційним обов'язком громадян України.

Оскільки найважливішою формою податкової документації є податкова декларація, то здебільшого податкову декларацію характеризує податковий розрахунок, відповідно до якого повинна забезпечуватися обґрунтована методика розрахунку бази оподаткування за даними бухгалтерського обліку; точність і достовірність визначення податкового зобов'язання; формування податкової звітності [445, с. 414].

Податкова декларація, розрахунок, звіт (далі – податкова декларація) є документом, що «подається платником податків (зокрема й відокремленим підрозділом у випадках, визначених ПК України) контролюючому органу у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання або відображаються обсяги операції (операцій), доходів (прибутків), щодо яких податковим та митним законодавством передбачено звільнення платника податку від обов'язку нарахування і сплати податку і збору, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку» (п. 46.1 ст. 46 ПК України). Зауважимо, що до податкових декларацій для цілей нарахування та/або сплати податкових зобов'язань прирівнюються митні декларації. Також невід'ємною частиною податкової декларації є додатки [26].

Податкову декларацію зобов'язаний подавати платник податків (п. 179.1 ст. 179 ПК України) до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим і митним законодавством (п.п. 16.1.3 п. 16.1 ст. 16 ПК України) [26]. Порядок подання річної декларації про майновий стан і доходи (податкової декларації) врегульовано статтями 49, 179 ПК України [26]. Платники податків за власним вибором можуть подавати податкову декларацію різними способами: а) особисто або уповноваженою на це особою; б) надсилати поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення; в) засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог законодавства ... (п. 49.3 ст. 49 ПК України). Однак, відповідно до п.п. 17.1.15 п. 17.1 ст. 17 ПК України, якщо в роботі електронного кабінету платника податків виникають проблеми, спричинені

технічними несправностями, то податкову декларацію дозволяють подавати в паперовій формі, проте тоді наявність помилки повинна бути підтверджена у порядку, який встановлює методолог електронного кабінету або суд [26].

Слушним є зауваження О. Єфімова про те, що два перших способи є залежними від фактичних фізичних дій платника податку, а подання декларації в електронній формі на практиці може спричиняти низку практичних проблем, які потрібно вирішувати тим, хто це робить у такий спосіб. Особливо важливо це для великих та середніх підприємств, оскільки у п. 49.4 ст. 49 ПК України встановлено, що вони подають податкові декларації до контролюючого органу в електронній формі з дотриманням законодавства. Отже, перші два способи для цих платників є недоступними [446].

Відповідно до ст. 42-1 ПК України передбачено створення та функціонування електронного кабінету, користувачем якого стає платник податків та «набуває право подавати звітність в електронній формі і вести листування засобами електронного зв'язку в електронній формі після проходження в електронному кабінеті електронної ідентифікації онлайн з використанням кваліфікованого електронного підпису з дотриманням вимог законів ... або тих сервісів ідентифікації, використання яких дозволяється методологом електронного кабінету» (п. 42-1.5 ст. 42-1 ПК України) [26].

До прикладу, з початку 2017 р. ДФС Запорізької області прийняла від платників майже 110 тис. податкових звітів, понад 85 тис. з яких надіслано в електронному вигляді, що становить майже 78 %. У 2016 р. органи ДФС цієї області отримали 107 тис. декларацій, з них у режимі он-лайн – 47,5 тис., або 44%. Якщо у 2016 р. платники направляли електронно лише 34,7 % звітів, а решту – на «папері», то в 2017 р. на зручний формат перейшли вже понад 83 % платників. Що стосується суб'єктів господарювання – юридичних осіб, статистика майже незмінна. Крім того, позитивним є те, що платники можуть подавати податкову звітність за допомогою ключів електронного цифрового підпису та відповідного програмного забезпечення, а також через «Електронний кабінет платника», розміщений на веб-порталі Державної фіскальної служби України

(<https://cabinet.sfs.gov.ua/>) [447].

За підсумками березня 2017 р. до органів ДФС у Дніпропетровській області звіти з єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування надали 50 709 суб'єктів господарювання. Електронним сервісом ДФС, направивши звітність по e-mail, скористалося 44 868 платників. Це становить 88 % від загальної кількості платників ЄСВ Дніпропетровської області. Сьогодні триває тенденція до скорочення «паперової» звітності, адже все більше платників податків переконуються у зручності онлайн взаємодії із органами ДФС. Основними перевагами цього є відсутність черг, економія часу, менше витрат [448].

Податкова декларація подається за звітний період в установлені ПК України строки контролюючому органу, в якому платник податків перебуває на обліку (пункти 49.1, 49.18–49.21 ст. 49, ст. 203 ПК України) [26].

Від обов'язку подання податкової декларації звільняються платники податків у випадках, визначених у ст. 179 ПК України та в інших випадках, визначених у розділі IV ПК України (п. 179.4 ст. 179 ПК України) [26]. Вважаємо, що звільнення від обов'язку подання податкової декларації не повинно мати єдиного тлумачення змісту вказаної статті [449, с. 187–189].

Беручи до уваги п. 179.11 ст. 179 ПК України, фізичні особи, які декларують майно, доходи, витрати і зобов'язання фінансового характеру відповідно до Закону України від 14 жовтня 2014 р. «Про запобігання корупції» (особи, зазначені у п. 1, пп. «а», «в» п. 2, п. 4, п. 5 ч. 1 ст. 3 цього Закону, інші особи, які зобов'язані подавати декларацію відповідно до цього Закону), подають податкову декларацію у випадках, передбачених розділом IV ПК України [450].

Обов'язок платника податку щодо подання податкової декларації вважається виконаним і податкова декларація не подається, якщо такий платник податку отримувал доходи, визначені у п. 179.2 ст. 179 ПК України [26].

Форму податкової декларації встановлює центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику (п. 46.5 ст. 46 ПК України) з урахуванням особливостей, визначених у

п. 179.9 ст. 179 ПК України. Якщо платник податків вважає, що визначеною формою податкової декларації збільшуються або зменшуються його податкові зобов'язання, всупереч нормам ПК України з такого податку чи збору, то він має право зазначити цей факт у спеціально відведеному місці в податковій декларації. У разі необхідності платник податків у довільному вигляді може подати разом з податковою декларацією доповнення до неї. Це вважатиметься невід'ємною частиною податкової декларації. Платник податків, яким подано звітність в електронній формі, подає ці доповнення електронно з поясненням мотивів його подання (п. 46.4 ст. 46 ПК України) [26].

В Україні форму податкової декларації та інструкцію щодо її заповнення затверджено наказом Міністерства фінансів України від 2 жовтня 2015 р. № 859 [451]. Однак до цього наказу внесено зміни з метою зручності та скорочення часу, що витрачається платниками податків на заповнення декларації, а також з урахуванням змін, внесених до податкового законодавства [452; 453]. Вважаємо, що це сприятиме покращенню підприємницької діяльності та спрощенню звітності для суб'єктів господарювання.

У разі подання платником податків до контролюючого органу податкової декларації, заповненої з порушенням вимог, встановлених пунктами 48.3, 48.4 ст. 48 ПК України, такий контролюючий орган зобов'язаний надати цьому платнику податків письмове повідомлення про відмову у прийнятті його податкової декларації із зазначенням причин відмови (п. 49.11 ст. 49 ПК України) [26].

Своєю чергою, незалежно від наявності відмови у прийнятті податкової декларації, платник податків зобов'язаний погасити податкове зобов'язання, самостійно визначене ним у такій податковій декларації, протягом строків, установлених ПК України (п. 49.16 ст. 49 ПК України). Платник податків зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену у поданій ним податковій декларації, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого ПК України для подання податкової декларації, крім випадків, встановлених у ПК України (п. 57.1

ст. 57 ПК України) [26].

Відповідно до податкового законодавства «неподання або несвоєчасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності» (ст. 120 ПК України) є податковим правопорушенням, за яке винні притягуються до фінансової відповідальності [26].

Зауважимо, що у ПК України передбачено звільнення платника податків від відповідальності, зокрема за порушення податкової звітності, поданої електронним способом, у разі, коли в роботі електронного кабінету виявлено технічну та/або методологічну помилку і така помилка визнана технічним адміністратором та/або методологом електронного кабінету або її існування підтверджено рішенням суду. В такому випадку штрафні санкції та пеня, передбачені ПК України до платника податків не застосовуються (п. 42-1.10 ст. 42-1 ПК України) [26].

Отже, платники податків, не подаючи або подаючи невчасно податкову звітність або не виконуючи вимоги щодо внесення змін до податкової звітності, вчиняють правопорушення, за яке притягуються до фінансової відповідальності у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), які встановлено у конкретній сумі, у відсотках до сум відповідних податкових зобов'язань, або ж у розмірах мінімальної заробітної плати, що визначено у ст. 120 ПК України [454, с. 12–17].

Важаємо, що ПК України, зокрема статтю 14 ПК України доцільно доповнити чітким визначенням термінів «податкова звітність» та «фінансова звітність», а главу 11 ПК України «Відповідальність» – правовою нормою щодо встановлення віку, з якого особи за вчинення податкових правопорушень підлягають фінансовій відповідальності (зокрема і платників податків за порушення щодо податкової звітності).

Правовий статус платників податків як суб'єктів податкових правовідносин, крім обов'язків, характеризується законодавчо закріпленою сукупністю прав та законних інтересів.

С. Бондаренко запропонував суб'єктивні права платників податків об'єднати за функціонально-змістовним критерієм у такі групи: а) інформаційні

права платників податків; б) права платників податків з обліку та звітності; в) права зі сплати податків і зборів; г) захисні права платників податків. Ним аргументовано, що на перше місце слід ставити інформаційні права платників податків, позаяк реалізація цієї групи прав є одночасно й гарантією для реалізації усіх інших прав платників податків. Права з обліку та звітності об'єднано в одну групу, оскільки вони виконують тотожну роль – способу контролю за діяльністю платника податків. Разом із обов'язком зі сплати податків і зборів платник має і права з їх сплати, які виділено в окрему групу. Особливе значення мають захисні права платників податків – у зв'язку з тим, що у разі порушення будь-якого права платника із вищенаведених груп саме наявність захисних прав та можливість їх реалізації сприятиме відновленню соціальної справедливості [455, с. 10].

Беручи це до уваги, а також, проаналізувавши зміст ст. 17 ПК України, вважаємо за доцільне права платників податків умовно поділити на:

1. Права, які забезпечують належне інформаційне забезпечення платника податків [433, с. 117] (Додаток Ж). Потрібно зазначити, що інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів врегульовано у главі 7 розділу II ПК України. Зокрема в цій главі закріплено правові норми щодо збору податкової інформації (ст. 72), її отримання контролюючими органами (ст. 73), опрацювання та використання податкової інформації (ст. 74) [26]. Посадові особи контролюючих органів зобов'язані: не допускати розголошення інформації з обмеженим доступом, яку одержують, використовують, зберігають під час реалізації функцій, покладених на контролюючі органи (пп. 21.1.6 п. 21.1 ст. 21 ПК України); надавати органам державної влади та органам місцевого самоврядування на їх письмовий запит відкриту податкову інформацію в порядку, встановленому законом (пп. 21.1.7 п. 21.1 ст. 21 ПК України) [26].

Беручи до уваги вищевикладене, а також положення ст. 20 Закону України «Про інформацію», за порядком доступу податкову інформацію поділяють на: а) відкриту податкову інформацію; б) податкову інформацію з обмеженим доступом [456].

Відкритою податковою інформацією є «будь-яка податкова інформація,

крім тієї, що належить до податкової інформації з обмеженим доступом на підставі чинного законодавства» [456]. Відкрита інформація є публічною інформацією, за виокремленням випадків, визначених законом (ст. 1 Закону України «Про доступ до публічної інформації» [457]). Іноді ця інформація є «джерелом» для протиправних посягань зі сторони злочинців для незаконного отримання грошей або інших матеріальних цінностей. Зауважимо, що оскільки контролюючі органи є центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, то інформацію, яку вони використовують, можна вважати публічною (ст. 1 Закону України «Про доступ до публічної інформації») [457].

Податковою інформацією з обмеженим доступом вважається: 1) конфіденційна інформація; 2) таємна інформація; 3) службова інформація (статті 6–9 Закону України «Про доступ до публічної інформації») [457].

Порядок віднесення інформації до таємної або службової, а також порядок доступу до неї регулюються законами (ч. 3 ст. 21 Закону України «Про інформацію») [456]. Отримання податковим органом інформації про платників податків здійснюється в межах правовідносин, які виникають з огляду на ПК України, мають публічно-правовий характер та засновані на владному підпорядкуванні однієї сторони іншій. У цих правовідносинах податковому органу, який діє від імені держави, належить владне повноваження вимагати необхідну інформацію, а платнику податків – обов'язок її надати [458, с. 99].

Правовідносини у сфері податкової інформації сьогодні хоча і врегульовані законодавчо, однак у ПК України відсутнє чітке визначення відкритої податкової інформації та податкової інформації з обмеженим доступом [459, с. 18–23].

2. Права, які надають платнику податків можливість використання електронного документообігу [433, с. 117] (Додаток Ж).

3. Права, які забезпечують економічні інтереси платника податків під час справляння податків [433, с. 117] (Додаток Ж).

4. Процесуальні права платника податків під час здійснення податкового контролю [433, с. 117] (Додаток Ж).

Права платників податків ґрунтуються на їх законних інтересах, які нормативно не закріплені у податковому законодавстві України. Це, своєю чергою, позначається на гарантованості та настанні відповідальності за порушення законних інтересів платників податків.

У Великому тлумачному словнику сучасної української мови «інтерес» (від лат. *interest* – має значення, важливо) визначено як: те, що найбільше цікавить, турбує кого-небудь; те, що йде на користь кому-небудь, чому-небудь, відповідає чийсь прагненням; користь, вигода [274, с. 408]. Поняття «законний» – 1) який ґрунтується на законі, здійснюється згідно з законом; 2) обґрунтований, справедливий [274, с. 314].

Слушною видається думка М. Самбор про те, що структурними елементами інтересу є: виникнення та спрямування потреб людини у правовому полі; нормативне закріплення, посилення на «інтерес» суб'єкта у законі; відсутність прав та свобод, які чітко регламентували б можливість вчинення певних діянь та задоволення потреб; наявність визначеної законом процедури захисту інтересу [460, с. 119].

Ґрунтовний аналіз поняття «інтерес», «законний інтерес», «охоронюваний законом інтерес» наведено у Рішенні Конституційного Суду України (справа про охоронюваний законом інтерес) від 1 грудня 2004 р. № 18-рп/2004. Зазначено, що «інтерес може бути як охоронюваним законом, правоохоронюваним, законним, так і незаконним, тобто таким, що не захищається ні законом, ні правом» [461].

Законні інтереси платників податків як суб'єктів податкових правовідносин полягають у їх прагненні до користування благами податкової сфери, які не суперечать законодавству України та полягають у можливості здійснення податкового планування та оптимізації оподаткування, мінімізації витрат, пов'язаних з податковим контролем, стабільності податкового регулювання в певний податковий період тощо [433, с. 118].

І. Личенко слушно зауважує, що «тріада таких елементів, як суб'єктивні права, юридичні обов'язки та законні інтереси, утворюють складну, формально визначену і водночас динамічну систему, яка піддається самоорганізації та

саморегулюванню, еволюції у зв'язку з розвитком суспільства, його потреб та можливостей» [462, с. 124–125].

Водночас, на думку Я. Греци та Ю. Бисаги, права і законні інтереси платника податків як суб'єктів податкових правовідносин реалізують та захищають за допомогою гарантій, закріплених у нормах, принципах, умовах і засобах, які в своїй сукупності забезпечують здійснення, охорону і захист прав та законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин, виконання визначених законом юридичних обов'язків кожним із суб'єктів [463, с. 37].

Найважливішою гарантією здійснення прав та законних інтересів платників податків є відповідальність перед ними держави. Саме посадові особи контролюючих органів зобов'язані не допускати порушень прав та охоронюваних законом інтересів громадян, підприємств, установ, організацій (п.п. 21.1.4 п. 21.1 ст. 21 ПК України) [26], зокрема тих, хто є платниками податків.

Відповідальність платників податків настає за вчинені ними порушення, що визначені законами з питань оподаткування та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (п. 110.1 ст. 110 ПК України) [26]. Зокрема, такими є порушення, визначені у статтях 117 – 128-1 ПК України [26].

Платників податків притягують до фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності, яку передбачено у ПК України та інших законах України за порушення законів з питань оподаткування та порушення вимог, встановлених іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (п. 109.2 ст. 109; п. 111.1 ст. 111 ПК України) [26].

Вважаємо, що правовий статус платника податків є одним із складних понять податкового права, а його зміст перебуває у постійній термінологічній динаміці. Як правило, до цього призводить часте оновлення податкового законодавства України, яке виявляється у доповненні та/або виключенні окремих чинних правових норм. До прикладу, відповідно до Закону України від 21 грудня 2016 р. № 1797-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» [464] внесено зміни до п. 17.1

ст. 17 ПК України, в якій визначено права платника податків. Зокрема, на підставі цього Закону виключено п.п. 17.1.12 (право на ... ведення обліку тимчасових та постійних податкових різниць та використання даних такого обліку для складання декларації з податку на прибуток), а також доповнено п.п. 17.1.13 – 17.1.15, які стосуються розширення прав платника податків стосовно їх роботи з електронним кабінетом [26].

Узагальнюючи, зазначимо, що правовий статус платника податків – це сукупність прав, обов'язків, законних інтересів, гарантій та відповідальності фізичних осіб (резидентів і нерезидентів) та юридичних осіб (резидентів і нерезидентів), їх відокремлених підрозділів, які є учасниками податкових правовідносин щодо справляння податків.

4.5 Юридичні факти та їх розгляд у податковому законодавстві України

Для того, щоб у суб'єкта права виникли суб'єктивні права, юридичні обов'язки, і для того, щоб він вступив у двосторонні правовідносини, недостатньо лише вказівки на певні права і обов'язки в нормах права, хоча деякі права і обов'язки виникають у суб'єкта безпосередньо через вказівки на них закону (право на недоторканність, обов'язок дотримуватися законів тощо). Здебільшого для виникнення суб'єктивних прав і юридичних обов'язків необхідні певні життєві обставини, які називають юридичними фактами [465, с. 489].

Юридичні факти, закріплені в нормах законодавства, повинні одержувати чітко визначене понятійне вираження і чітке термінологічне позначення. Передумовами для різних зловживань стають як помилкове визначення юридично значущих обставин, так і їх неточне відображення засобами юридичної мови, що робить межі забороненого та дозволеного нечіткими, зменшуючи цінність права. Отже, чітким визначенням юридичних фактів підвищується ефективність правового регулювання, що позитивно впливає на економічне, соціальне та культурне життя суспільства [326, с. 347].

Потрібно звернути увагу на те, що для подальшого розгляду сутності юридичних фактів у податковому законодавстві України необхідно наголосити на розумінні поняття «факт» (від лат. *factum* – зроблене), яке визначається як: 1) дійсна, не вигадана подія, дійсне явище, випадок; 2) те, що сталося, відбулося насправді; 3) те, що слугує підтвердженням будь-якого положення або висновку [96, с. 782; 357, с. 667]. Своєю чергою, факти, які призводять до правових наслідків, конкретизують зміст взаємних прав та обов'язків сторін, називають юридичними [319, с. 359].

Вчення про юридичні факти цікавило вчених радянського періоду. Про це свідчать наукові доробки з цієї проблематики провідних науковців того часу, які слугують підґрунтям для подальших наукових досліджень.

Однак юридичні факти переважно досліджувалися у цивільному, трудовому, сімейному праві, житловому, частково у конституційному та праві соціального забезпечення, а теоретики публічних галузей права (кримінального, адміністративного, податкового, митного тощо), зі свого боку, загалом не зверталися до проблеми зазначених фактів [466, с. 115].

Зокрема О. Красавчиков вважав, що «говорючи про юридичні факти, перш за все необхідно відзначити, що це факти реальної дійсності, об'єктивні факти, тобто явища, що існують незалежно від нашої свідомості. Існуючи об'єктивно, юридичні факти за своєю природою до змісту можуть бути продуктами свідомої діяльності людей. Такі, наприклад, юридичні дії. Юридичні факти відрізняються від інших фактів реальної дійсності тільки з точки зору значущості даних фактів для права. Серед юридичних фактів головну роль відіграють дії осіб, що вступають в певні суспільні відносини. До юридичних фактів відносяться не тільки дії осіб, до них входять визначені явища природи, які певним чином впливають на суспільні відносини» [467, с. 14].

Також варте уваги твердження про те, що юридичні факти – це обставини, обрані державою з цілої низки життєвих відносин і закріплені нею в гіпотезі правової норми як умови, що спричиняє визначені правові наслідки. Юридичні факти – це обставини, з якими закон пов'язує визначені правові дії [465, с. 490].

В. Ісаков собливість юридичних фактів вбачав у тому, що вони є конкретними життєвими обставинами, елементами об'єктивної соціальної дійсності, а також обставинами, визнаними нормами права, прямо або опосередковно відображеними у законодавстві [468, с. 10].

Подане визначення юридичних фактів підтримував і С. Алексєєв. Також, на його думку, факти називають юридичними через те, що вони: 1) зумовлюють або, навпаки, припиняють дію юридичної норми у конкретній ситуації; 2) разом з нормами права визначають конкретний зміст взаємних прав і обов'язків сторін [469, с. 360–361].

На сучасному етапі розвитку права в Україні вчення про юридичні факти продовжує розвиватися та не втрачає актуальності для дослідження. Вивченню питання про юридичні факти присвячено праці як вітчизняних, так і зарубіжних теоретиків права. Однак, зважаючи на динамічність норм національного законодавства, ця проблема потребує постійного опрацювання [470, с. 11].

Варто зазначити, що у сучасній юридичній літературі зберігся підхід до визначення юридичних фактів як: 1) передбачених гіпотезою правової норми конкретних обставин, з настанням яких виникають, змінюються та припиняються правові відносини [471, с. 1104]; 2) передбачених в законі певних життєвих обставин чи ситуацій, з якими пов'язують виникнення, зміну або припинення конкретних правовідносин. Юридичними називають лише ті факти, які зумовлюють певні правові наслідки, конкретизують зміст взаємних прав та обов'язків відповідних суб'єктів права [36, с. 1010].

У теорії права продовжує існувати визначення юридичних фактів як конкретних життєвих обставин, з якими норми права пов'язують виникнення, зміну або припинення правових наслідків. Без юридичних фактів, які зафіксовані у гіпотезах норм права, правовідносини неможливі. Цілеспрямований рух правовідносин є головним наслідком юридичних фактів [472, с. 160]. Юридичні факти визначаються гіпотезою, побічно диспозицією чи санкцією правової норми. Тоді, як з'являються фактичні обставини, виникають правові відносини, що конкретизують правову норму, поширюючи її дію на певну життєву

ситуацію [281, с. 201].

Як будь-яка категорія соціально-правової дійсності юридичний факт має матеріальну і нормативну (формально-юридичну) складові [473, с. 9]. На думку А. Завального, «матеріальна складова даного явища така, що юридичні факти – це явище об'єктивної реальності, а нормативна складова полягає у тому, що це не просто фрагменти дійсності, а такі, які можуть бути піддані юридичній оцінці (кваліфікації на основі норми права) в процесі дії механізму правового регулювання». На основі цього він визначає, що юридичний факт є конкретною соціальною ситуацією або не наявною соціальною ситуацією або припущенням щодо неї, що має значення для суб'єктів права в зв'язку з реалізацією їх суб'єктивних прав та юридичних обов'язків, властивості якої описано у тексті нормативно-правового акту, як знання про умови, що зумовлюють будь-які юридичні наслідки (зокрема виникнення, існування, призупинення, зміну, припинення або відновлення правовідносин) [474, с. 227–228, 231–232].

Своєю чергою, О. Муза зауважує, що юридичний факт може бути підставою для виникнення та динаміки правовідносин, якщо він породжує правовий наслідок (правові наслідки). Такі наслідки необов'язково повинні бути матеріально-правового характеру. Вони повинні бути покладені в основу причинно-наслідкового зв'язку та зумовлювати необхідність застосування правової норми чи групи правових норм. Водночас вона зазначає, що не завжди для виникнення дії відповідної правової норми достатньо одного юридичного факту, в законодавстві прописуються випадки, коли необхідністю є наявність групи юридичних фактів або у межах одного юридичного факту повинні бути присутні декілька кваліфікуючих, умовно-правових ознак. Тобто потрібно говорити не лише про підстави виникнення правовідносин у широкому значенні, але й у вузькому значенні як певного складу юридичного факту [475, с. 212–213].

Варто зазначити, що у теорії права виділяють й поняття «юридичні стани», яке характеризують тим, що їх виникнення та припинення має певний проміжок, який і є постійним юридичним фактом для тривання тих правовідносин, що пов'язані з такими станами. А. Чувакова зазначає, що юридичні стани – це

«складні юридичні факти, які характеризуються відносною стабільністю та тривалим періодом існування, протягом якого вони можуть неодноразово (у поєднанні з іншими фактами) викликати настання правових наслідків» [476, с. 30–31].

Визначення юридичного факту у теорії права слугує основою для його закріплення у галузевих науках. Підтвердженням цього є наукові дослідження з поданого питання. До прикладу, Л. Солодовник слушно зазначає, що «у зв'язку з тим, що теорія юридичних фактів трудового права є галузевою, вона спирається на загальну теорію юридичних фактів і водночас характеризує окремі специфічні риси, притаманні саме юридичним фактам трудового права. Визначаючи місце підстав виникнення згаданих правовідносин у системі юридичних фактів, необхідно уявляти, що останні представляють певну сукупність, яка є складовою загальної системи наведених фактів. Віднесені до такої сукупності факти мають значення для встановлення відносин, регламентованих трудовим правом, і вивчаються в межах його науки. Тому вони умовно можуть бути виділені як окрема група фактів названого права» [477, с. 59]. Дослідження динаміки трудових правовідносин дає можливість розглянути юридичні факти, що її спричиняють, як складові єдиного процесу розвитку фактичної основи триваючих правовідносин. Це може бути перспективним для розвитку теорії цих фактів, оскільки дає змогу поглянути на них як на засоби досягнення мети зазначених правовідносин. До того ж, юридичні факти вивчаються не статично, а у русі і не відокремлюються від загальної картини динаміки правовідносин [478, с. 13–14].

Як приклад також наведемо твердження Ю. Данилюк, яка, досліджуючи поняття та особливості юридичних фактів у конституційному праві, вважає, що юридичні факти у конституційному праві є тими явищами реальної дійсності, які існують у формі подій або діяння (дії або бездіяльність), зумовлюють дієвість норм цієї галузі та її застосування, в результаті чого виникають, змінюються або припиняються конституційні правовідносини, перетворюючи суб'єктів конституційного права на суб'єктів конкретного конституційного правовідношення [479, с. 16].

Досліджуючи юридичні факти в сімейному праві України, О. Явор слушно зазначає, що держава може санкціонувати норми, створені інститутами громадянського суспільства (статут громадської організації, наприклад), надаючи їм тим самим статусу правових. Вона вважає, що життєві обставини, обумовлені такими нормами, як підстави виникнення, зміни або припинення сімейних відносин, набувають статусу юридичного факту [480, с. 303]. І. Сердечна зі свого боку зауважує, що у сімейному праві повною мірою наявні дії, події і стани, які є юридичними фактами і, відповідно, підставами виникнення, зміни та припинення сімейних правовідносин між іншими членами сім'ї та родичами [481, с. 165].

У фінансовому праві, як влучно зауважує А. Ковальчук, до юридичних фактів належать реальні обставини – події, дії (зокрема бездіяльність), які так чи інакше впливають на конкретні правовідносини. На його думку, юридичний факт не можна сприймати як «підсобний інструмент» юридичної техніки, тому у фінансово-правових відносинах особливо небажана будь-яка неточність, некоректність фіксації юридичних фактів, оскільки це призводить до ускладнень у правозастосуванні і, як правило, до відчутних фінансових втрат [482, с. 88]. О. Макух звертає увагу на те, що у фінансовому праві юридичними фактами є конкретні життєві обставини, з настанням яких норми фінансового права пов'язують виникнення, зміну та припинення правовідносин [483].

Сьогодні у теорії податкового права дослідження юридичних фактів також не втрачає своєї актуальності та є доцільним для опрацювання, що спричинено стрімкими економічними та законодавчими змінами у сфері оподаткування. Про це свідчать наукові розробки вітчизняних та зарубіжних учених цієї сфери, серед яких Ю. Бабанова, В. Баландіна, Ю. Крохіна, М. Кучерявенко, І. Пасічна, І. Самсін, Н. Хатнюк та інші.

У податковому праві визначення юридичних фактів ґрунтується на загальнотеоретичних поняттях щодо цього питання, однак з урахуванням специфіки податкової сфери, зокрема податкового законодавства, яким регулюються податкові правовідносини. Отже, у теорії податкового права юридичні факти визначають як:

– конкретну життєву обставину, з якою норми права пов'язують появу, зміну або припинення податкових правовідносин. Вони є, по-перше, фактами реальної дійсності; по-друге, фактами, передбаченими нормами податкового права; по-третє, спричиняють певні юридичні наслідки (М. Кучерявенко) [127, с. 99];

– певні обставини реального життя (умови, ситуації, стани, вчинки), з якими юридичні приписи (норми і принципи податкового права, індивідуально-правові акти) пов'язують виникнення, припинення або зміну податкових правовідносин (Ю. Крохіна) [484, с. 92];

– обставини об'єктивної дійсності, що існують у формі подій або дії (або бездіяльності), які призводять до виникнення, зміни та припинення податкового правовідношення та характеризуються здатністю до юридичної кваліфікації, що є підставою для використання, дотримання, виконання чи застосування норм права з метою регулювання породженого цими обставинами податкового правовідношення (Н. Хатнюк) [485, с. 111]. Вважаємо, що подане визначення хоча і є слушним, однак містить у собі об'ємне смислове навантаження та є важким для сприйняття;

– нормативно закріплені факти (факти-моделі), що не припускають договірних засад у їх визначенні, зафіксовані у формі індивідуальних податкових актів (актів реалізації й актів застосування податкового права), з якими норми податкового права пов'язують виникнення, зміну і припинення податкових правовідносин (І. Пасічна) [486, с. 191];

– конкретні обставини реальної дійсності, що визначені в нормах права та з якими пов'язують виникнення, зміну та припинення податкових правовідносин, а також виникнення певних прав та обов'язків у їх суб'єктів (В. Баландіна) [487, с. 15].

Проаналізувавши визначення поняття юридичних фактів у податковому праві, доходимо висновку, що сьогодні немає його єдиного визначення. Однак потрібно зауважити, що серед науковців переважає сприйняття юридичних фактів як життєвих обставин, закріплених законодавчо, які впливають на виникнення,

зміну та припинення податкових правовідносин.

Вважаємо, що для того, щоб зрозуміти усю важливість та значення юридичних фактів у податковому праві, окрім визначення їх поняття, доцільно також охарактеризувати притаманні їм ознаки, проаналізувати їхні функції та виокремити їх види.

Узагальнений перелік юридичних фактів полягає в тому, що вони: а) є різними життєвими обставинами, умовами та фактами; б) визначаються в гіпотезах норм права; в) є неодмінною умовою виникнення, зміни або припинення правовідносин; г) зумовлюють суб'єктивні права та юридичні обов'язки учасників правовідносин; д) забезпечуються державним примусом [488, с. 602; 489, с. 63]; е) інформують про стан суспільних відносин, що входять до предмету правового регулювання; є) у певний спосіб виражені (об'єктивовані) зовні; ж) прямо або побічно передбачені нормами права; з) характеризують наявність або відсутність певних явищ матеріального світу; и) зафіксовані у встановленій законодавством процедурно-процесуальній формі; і) зумовлюють передбачені законом правові наслідки, передусім виникнення, зміну або припинення правових відносин [490, с. 429–430].

I. Пасічна вважає, що для юридичних фактів у податковому праві характерними є як загальні ознаки юридичних фактів, які мають особливості вияву в податковому праві, так і спеціальні – властиві лише юридичним фактам, що спричиняють рух саме податкових правовідносин. На її думку, юридичні факти у податковому праві мають такі загальні ознаки: 1) конкретність та індивідуальність (існують у певній точці простору і часу); 2) нормативна визначеність (безпосередньо передбачені гіпотезами норм податкового права); 3) інформаційність (несуть інформацію про стан суспільних відносин); 4) зовнішня вираженість; 5) спричиненість наслідків (спричиняють настання передбачених податково-правовою нормою правових наслідків у податковій дійсності – виникнення, зміну чи припинення податкових правовідносин). До спеціальних ознак, які характеризують юридичні факти у податковому праві, належать такі: а) конструктивність (забезпечують перетворення (конструювання)

нормативної моделі податкових правовідносин у фактичні податкові правовідносини); б) можливість незбігу з наслідками (існування юридичного факту не завжди збігається у часі з виникненням юридичних наслідків у податковій діяльності); в) фіктивність (можуть бути юридичними фактами-моделями, що існують незалежно від реальних фактів); г) оформленість (можуть спричинити юридичні наслідки у податковій дійсності лише за їх належного оформлення) [486, с. 188–191].

Н. Хатнюк пропонує аналогічний до вищевикладеного поділ ознак юридичних фактів у податковому праві. Однак крім цього до спеціальних ознак вона зараховує відсутність договірних засад у визначенні юридичних фактів – законодавство визначає конкретні обставини, які спричиняють виникнення, зміну і припинення податкових правовідносин [485, с. 110].

Можна зазначити, що наявна систематизація та поділ ознак юридичних фактів у податкових правовідносинах свідчить як про їхню різноманітність, так і про необхідність врахування під час вчинення юрисдикційного податкового провадження.

Щодо виокремлення функцій юридичних фактів у податковому праві, звернемо увагу на те, що наявне поняття «функція» є явищем, яке залежить від іншого явища, формою його виявлення та змінюється відповідно до його змін [362, с. 892].

Для податкових правовідносин характерним є поділ функцій юридичних фактів на: а) основні (забезпечення виникнення, зміни та припинення правових відносин); б) додаткові (гарантія законності, стимулювальна) [490, с. 439–441]. Однак серед функцій юридичних фактів у податковому праві, крім основних та додаткових, виокремлюють ще й спеціальні. Суть основної функції юридичних фактів у податковому праві полягає в забезпеченні ними виникнення, зміни чи припинення податкових правовідносин. До додаткових належать функція впливу юридичних фактів на податкові правовідносини, а також функція гарантії законності, стимулювальна та регулятивна функції. Щодо спеціальних функцій, то юридичні факти в податковому праві створюють малу систему фактів, а саме

фактичний склад. Зважаючи на ці обставини, вони виконують функції не лише щодо «великої системи» – правовідносин, але й щодо «малої системи» – фактичного складу. Фактичний склад є системою (сукупністю) юридичних фактів, що необхідні для виникнення, зміни, припинення правовідносин. У ньому факти виконують: 1) правоутворюючу функцію та 2) правоутримуючу [491, с. 99].

Варто зазначити, що для функцій юридичних фактів у податкових правовідносинах властивим є їхній зовнішній і внутрішній вияви. Вони забезпечують правове регулювання відносин між суб'єктами, що функціонують як безпосередньо у податковій сфері, так і за її межами.

Сьогодні в науці права існують різноманітні класифікації юридичних фактів [5, с. 409–411; 326, с. 347–350] та погляди вчених щодо вирішення проблематики їхньої класифікації [492, с. 29–33; 493, с. 109–112; 494, с. 396–403; 495, с. 12–16]. Тому, беручи до уваги як загальнотеоретичні підходи щодо класифікації юридичних фактів, так і сучасні підходи щодо їхньої класифікації у податковому праві [487, с. 15; 496, с. 9; 484, с. 96–103], пропонуємо, з урахуванням особливостей правового регулювання податкових правовідносин, подальшу класифікацію юридичних фактів у податковому праві за такими критеріями (Додаток 3):

1. За наявністю волі, яка проявляється в діях чи бездіяльності особи. Поділ юридичних фактів за цим критерієм є найпоширенішим як у теорії права загалом, так і в теорії податкового права зокрема, на: а) дії – це юридичні факти, які є результатом вольової поведінки людини, наслідком волевиявлення особи; б) події – це явища, які відбуваються незалежно від волі суб'єктів податкових правовідносин [127, с. 99–100].

Дії у податковому праві за їх відповідністю до податкового законодавства поділяються на правомірні та неправомірні. Слушною для застосування у податковому праві залишається думка В. Кудрявцева про розмежування правомірних та неправомірних дій за відношенням суб'єкта до своїх прав та обов'язків. На його думку, правомірна поведінка – це реалізація своїх прав та законних інтересів (зокрема небажання їх здійснити), а також виконання активних

обов'язків та дотримання заборон, а протиправна поведінка – це невиконання активних обов'язків, порушення заборон, а також, так зване, зловживання своїм правом [497, с. 198].

О. Музика-Стефанчук, Н. Губерська та Т. Ямненко, досліджуючи правомірну та неправомірну поведінку суб'єктів фінансових правовідносин, звертають увагу на те, що суб'єкти цих правовідносин, здійснюючи свої права, діють у межах правової поведінки, а їхні дії чи бездіяльність можуть бути як правомірними, так і неправомірними [498, с. 189].

Правомірними є дії, які здійснюються на основі і згідно з приписами правових норм [327, с. 387], зокрема й податкових, закріплених у податковому законодавстві України. Зі свого боку правомірні дії відповідно до спрямованості волі суб'єкта на правові наслідки поділяють на:

а) юридичні вчинки – це дії, що здійснюються без наміру спричинити юридичні наслідки, але виникають на підставі норми права [499, с. 269]. Вони зумовлюють правові наслідки незалежно від усвідомлення чи неусвідомлення суб'єктом їх правового значення, бажання чи небажання їх настання. Здебільшого правомірні вчинки породжуються діяльністю людей [326, с. 347]. У податковому праві юридичні вчинки виявляються у виконанні податкового обов'язку (ст. 38 ПК України), поданні податкової декларації (ст. 49 ПК України), застосуванні податкових консультацій (ст. 52 ПК України), взятті на облік платників податків (статті 64, 65 ПК України), сплаті грошових зобов'язань або погашенні податкового боргу платника податків (ст. 87 ПК України) тощо [26];

б) юридичні акти – це дії, що здійснюються з метою настання певних юридичних наслідків [499, с. 269]. Громадяни, державні органи та інші суб'єкти, що вчиняють юридичні акти, цілеспрямовано створюють, змінюють чи припиняють правові відносини для себе або інших суб'єктів [326, с. 347]. Зазначимо, що до юридичних актів у сфері податкового права належать нормативно-правові акти, які регулюють сферу справляння податків, зборів, платежів, зокрема закони України, укази Президента України, постанови Верховної Ради України, ПК України, МК України, постанови та розпорядження

Кабінету Міністрів України, накази та листи ДФС України тощо.

I. Самсін зауважує, що податковий закон, так само як і конституційна норма, набуває чинності один раз, і саме це є юридичним фактом-подією. Втім, у разі виникнення конкретних податкових правовідносин жодного юридичного факту стосовно цих нормативних актів не відбувається – вони вже існують та діють на момент виникнення того чи іншого правовідношення. Тому в механізмі податково-правового регулювання визнавати їх юридичними фактами недоцільно [500, с. 27].

Неправомірними (протиправними) є дії, які не узгоджені з вимогами правових норм, порушують правові приписи [342, с. 242]. Вони виявляються також у порушенні податкового законодавства України.

Неправомірні дії за ступенем суспільної небезпеки та спричиненої шкоди поділяють на: а) проступки, які є суспільно шкідливими протиправними вчинками (діями чи бездіяльністю), що спричиняють за чинним законодавством України усі види відповідальності, крім кримінальної; б) злочини, які є суспільно небезпечними винними діяннями (діями чи бездіяльністю), що спричиняють за чинним законодавством України кримінальну відповідальність та мають вищий ступінь небезпечності [5, с. 411]. Потрібно зазначити, що за порушення податкового законодавства передбачено настання фінансової відповідальності, яка регулюється ПК України, адміністративної відповідальності, яка регулюється КУпАП, кримінальної відповідальності, що регулюється КК України.

За формою вини неправомірні дії можуть бути вчинені як умисно, так і з необережності. До прикладу, неправомірними діями (бездіяльністю), якими порушується податкове законодавство України, у ПК України є:

а) порушення порядку: взяття на облік (реєстрацію) у контролюючих органах (ст. 117); подання інформації про відкриття або закриття банківських рахунків (ст. 118); подання інформації про фізичних осіб–платників податків (ст. 119); реєстрації акцизних накладних та розрахунків коригування до таких акцизних накладних в Єдиному реєстрі акцизних накладних (ст. 120-2) [26];

б) неподання або несвоєчасне подання: податкової звітності або

невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності (ст. 120); податкової інформації контролюючим органам банками чи іншими фінансовими установами (ст. 128) [26];

в) порушення строків: подання інформації про відкриття або закриття банківських рахунків (ст. 118); реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних (ст. 120-1); зберігання документів з питань обчислення і сплати податків та зборів (ст. 121) [26];

г) порушення правил: застосування спрощеної системи оподаткування фізичною особою–підприємцем (ст. 122); сплати (перерахування) податків (ст. 126); нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати (ст. 127); обліку, виробництва та обігу пального на акцизних складах (ст. 128-1) [26];

д) порушення вимог до договорів довгострокового страхування життя чи договорів страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення (ст. 123-1) [26];

е) відчуження майна, яке перебуває у податковій заставі, без згоди контролюючого органу (ст. 124) [26] тощо.

Окремо потрібно звернути увагу на те, що неправомірною також вважається бездіяльність, яка виявляється у порушенні податкового законодавства України неподанням у строки та у випадках, передбачених ПК України, заяв або документів для взяття на облік у відповідному контролюючому органі, реєстрації змін місцезнаходження чи внесення інших змін до своїх облікових даних, неподання виправлених документів для взяття на облік чи внесення змін, подання з помилками чи у неповному обсязі, неподання відомостей стосовно осіб, відповідальних за ведення бухгалтерського обліку та/або складення податкової звітності, відповідно до вимог встановлених ПК України (ст. 117 ПК України); неподання платником податків інформації для формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб – платників податків, передбаченого ПК України (ст. 119 ПК України); неподання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності (ст. 120 ПК України) [26] тощо.

Події є юридичними фактами, які не залежать від волі людини, однак зумовлюють виникнення, зміну чи припинення правовідносин відповідно до суб'єктивних прав і юридичних обов'язків [342, с. 242]. Події у фізичному світі мають такі властивості: просторово-часовий вимір (точні координати їх відбуття), постійність, повторюваність, необхідність або випадковість їх відбуття, неминучість виникнення певної події за необхідних і достатніх умов, незворотність, ефект події [501, с. 71].

Події за ступенем невизначеності волі суб'єктів поділяють на: а) абсолютні природні явища, яким надано юридичного значення, оскільки вони здійснюють вплив на суспільні відносини [499, с. 269] і не залежать від будь-якої волі [5, с. 411]. У податковому законодавстві – це стихійне лихо, обставини непереборної сили; б) відносні – події, що не пов'язані з волею учасників конкретного правовідношення, але пов'язані з волею третіх осіб [499, с. 269], виявлення яких слугує причиною настання подій [5, с. 411]. Зауважимо, що у податковому законодавстві підставою для звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України є подання нерезидентом з урахуванням особливостей, передбачених пунктами 103.5 і 103.6 ст. 103 ПК України, особі (податковому агенту), яка виплачує йому доходи, довідки (або її нотаріально засвідченої копії), яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України, а також інших документів, якщо це передбачено міжнародним договором України (п. 103.4 ст. 103 ПК України) [26].

Події за характером їх дії у часі поділяють на: а) одноразової дії – життєві обставини, з якими норми права пов'язують юридичні наслідки лише в конкретному випадку; б) безперервної дії (факти-стани) – життєві обставини, які існують тривалий час, постійно чи періодично породжуючи юридичні наслідки [5, с. 411] і не зникають з настанням кожного з них окремо [476, с. 24–25].

Прикладом одноразової події може бути смерть платника податків, з настанням якої зупиняється його податковий обов'язок. Однак виконання грошових зобов'язань та/або погашення податкового боргу фізичної особи

(зокрема й фізичної особи-підприємця, фізичної особи, яка провадить незалежну професійну діяльність) у разі її смерті або оголошення судом померлою здійснюється спадкоємцями цієї особи, які прийняли спадщину (крім держави), в межах вартості майна, що успадковується, та пропорційно частці у спадщині на дату її відкриття (п. 99.1 ст. 99 ПК України) [26]. Отже, для особи, яка померла або оголошена судом померлою, виконання податкового обов'язку зупиняється, однак виконаним вважати його не можна, оскільки це повинні зробити спадкоємці цієї особи.

Водночас, визначаючи податок на доходи фізичних осіб, у п. 162.3 ст. 162 ПК України зазначено, що «у разі смерті платника податку або оголошення його судом померлим чи визнання безвісно відсутнім або втрати ним статусу резидента (за відсутності податкових зобов'язань як нерезидента згідно з ПК України) податок за останній податковий період справляється з нарахованих на його користь доходів. Відповідно до цього останнім податковим періодом вважається період, який закінчується днем, на який відповідно припадає смерть такого платника податку, винесення такого судового рішення чи втрата ним статусу резидента. У разі відсутності нарахованих доходів податок сплаті не підлягає» [26].

Також одноразовими подіями можуть бути обставини непереборної сили, стихійного лиха (форс-мажорних обставин), які у ПК України термінологічно не закріплені, однак повинні бути підтвержені документально для того, щоб за письмовим запитом платника податків підлягли продовженню керівником (його заступником або уповноваженою особою) граничні строки для подання податкової декларації, заяв про перегляд рішень контролюючих органів, заяв про повернення надміру сплачених грошових зобов'язань (п.п. 102.6.4 п. 102.6 ст. 102 ПК України) [26].

У зв'язку з обставинами непереборної сили (форс-мажорними обставинами) підлягає списанню податковий борг платника податків (п. 101.1 ст. 101 ПК України), а також застосовуються «пом'якшення», визначені в нормах ПК України, передбачених зокрема п. 96.5 ст. 96; п.п. «в» п. 175.4 ст. 175; п.п. 298.8.4

п. 298.8 ст. 298 ПК України [26].

У податковому законодавстві України також передбачено, що «за період хвороби, підтвердженої копією листка (листоків) непрацездатності, якщо вона триває 30 і більше календарних днів, звільняються від сплати єдиного податку платники єдиного податку першої і другої груп, які не використовують працю найманих осіб» (п. 295.5 ст. 295 ПК України) [26].

Прикладом події, яка є безперервною дією або ж дією, яка повторюється у податковому законодавстві України є податковий період. Податковим періодом визнається встановлений ПК України період часу, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата окремих видів податків та зборів. Податковий період може складатися з кількох звітних періодів (ст. 33 ПК України). Податковим періодом може бути: календарний рік; календарне півріччя; календарні три квартали; календарний квартал; календарний місяць; календарний день (ст. 34 ПК України) [26].

За вольовою ознакою окрім дій та подій, на думку О. Скакун, до юридичних фактів потрібно зарахувати стани, які є складними юридичними фактами, що характеризуються тривалістю впливу на правовідносини або входження (разом з іншими фактами) до фактичного складу різних правовідносин та кількарізним настанням правових наслідків [5, с. 410]. У продовження цього твердження слушним є зауваження А. Чувакової про те, що «особливості фактів-станів не можуть не враховуватися в правовому регулюванні, оскільки юридичні стани являють собою каркас системи юридичних фактів. Конструкція цього каркаса має далеко не другорядне значення, оскільки зумовлює місце інших юридичних фактів в правовому регулюванні. Будь-які зміни факту-стану зачіпають безліч правових відносин, тягнуть різноманітні прямі і непрямі наслідки для виникнення, зміни і припинення цілих масивів правових зв'язків» [476, с. 31–32]. Подане твердження є актуальним і для фактів-станів у податкових правовідносинах.

2. За тривалістю діяльності людини у податковій сфері. Установлення взаємозв'язку події із часом (час відбуття події), як зазначає Н. Карамішева, має

таке ж фундаментальне значення як взаємозв'язок «час і буття», «час і простір», «час і процес», «час і зміна». Взаємозв'язку «час і подія» притаманне специфічне значення, аніж «час і буття», оскільки, буття – все, що існує в просторі-часі, як протилежність небуттю, а подія – «структурована частина буття», що має властивість відбутися. Час і подія нерозривні, адже все відбувається у часі. У соціальному світі події відбуваються унаслідок інтелектуальної та практичної діяльності людей, суб'єктів суспільних діянь... [501, с. 76].

Часова тривалість вважається найважливішою характеристикою соціальних явищ та процесів, тому строк є досить поширеною категорією серед юридичних фактів. У правовому регулюванні функції строків надзвичайно різноманітні. Строки виконують стимулюючу функцію, є юридичною гарантією захисту прав та виконання обов'язків, стабілізують правове регулювання суспільних відносин. Однак в юридичній літературі виокремлюють попереджувальну функцію строків [326, с. 348].

Поняття строку визначено у ст. 251 ЦК України. Отже, строк є певним періодом у часі, зі спливом якого пов'язана дія чи подія, що має юридичне значення. Водночас відмінним від строку законодавець визначає термін – певний момент у часі, з настанням якого пов'язана дія чи подія, яка має юридичне значення [79].

У ст. 31 ПК України зазначено, що «строком сплати податку та збору визнається період, що розпочинається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податку зі сплати конкретного виду податку і завершується останнім днем строку, протягом якого такий податок чи збір повинен бути сплачений у порядку, визначеному податковим законодавством. Податок чи збір, що не був сплачений у визначений строк, вважається не сплаченим своєчасно. Момент виникнення податкового обов'язку платника податків, зокрема й податкового агента, визначається календарною датою» [26].

Строк сплати податку та збору обчислюють у роках, кварталах, місяцях, декадах, тижнях, днях або через вказівку на подію, що повинна настати або відбутися (п. 31.2 ст. 31 ПК України) [26].

Строк сплати податку та збору встановлюють відповідно до податкового законодавства окремо для кожного податку. Забороняється зміна платником податку, податковим агентом або представником платника податку чи контролюючим органом встановленого строку сплати податку та збору, крім випадків, які передбачено у ПК України (п. 31.2 ст. 31 ПК України) [26].

Зміну строку сплати податку та збору здійснюють перенесенням встановленого податковим законодавством строку сплати податку та збору або його частини на пізніший строк. Зміна строку сплати податку здійснюється у формі: а) відстрочки; б) розстрочки. Водночас зміною строку сплати податку не скасовується діючий та не створюється новий податковий обов'язок (ст. 32 ПК України) [26]. Платник податків повинен самостійно протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого ПК України для подання податкової декларації, крім випадків, встановлених ПК України, сплатити суму податкового зобов'язання, яку зазначено у поданій ним податковій декларації (ст. 57 ПК України) [26].

У ст. 102 ПК України також передбачено строки давності та їх застосування щодо сплати грошового зобов'язання платника податків, а у п. 114.1 ст. 114 ПК України визначено, що граничні строки застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) до платників податків відповідають строкам давності для нарахування податкових зобов'язань, визначених у ст. 102 ПК України [26].

Відповідно до ст. 130 ПК України передбачено зупинення строків нарахування пені, а саме: «у разі, якщо керівник (заступник керівника або уповноважена особа) контролюючого органу відповідно до процедури адміністративного оскарження приймає рішення про продовження строків розгляду скарги платника податків понад строки, визначені ст. 56 ПК України, пеня не нараховується протягом таких додаткових строків, незалежно від результатів адміністративного оскарження» (п. 130.1 ст. 130 ПК України) [26].

Окремо у ПК України визначено строки сплати: а) з підакцизних товарів, вироблених на митній території України, а також реалізованих суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі (ст. 222); б) рентної плати (ст. 257); в) плати

за землю (ст. 287 ПК України); г) єдиного податку (ст. 295) [26].

Отже, строки в податковому законодавстві є чітко визначені та спонукають платників податків до їх дотримання, своєчасного виконання податкових обов'язків зі сплати податків, зборів, платежів.

3. Залежно від характеру правових наслідків, які вони породжують, юридичні факти поділяють на: а) правоутворюючі (правовстановлюючі) – це обставини, необхідні для настання правових наслідків; б) правозмінюючі – це обставини, спрямовані на зміну правовідносин; в) правоприпиняючі – це обставини, які стримують або припиняють розвиток фактичного складу, перешкоджають настанню правових наслідків [327, с. 388; 326, с. 348].

Для виникнення правовідносин необхідна наявність двох передумов: законодавчої норми, яка регулює відповідні відносини, та юридичного факту, який, настаючи, «активує» механізм регулювання [502, с. 184]. Потрібно погодитися, що в основу виникнення (втім, так само як зміни та припинення) податкових правовідносин покладено юридичні факти – на цій основі податкове правовідношення з'являється, триває, розвивається, поки новий юридичний факт його не змінить чи не припинить [503, с. 473].

Водночас варто пам'ятати про те, що один юридичний факт може спричинити кілька юридичних наслідків у податкових правовідносинах. До прикладу, подання платником податків податкової декларації контролюючому органу породжує спочатку створення податкової декларації (ст. 48 ПК України). Зі свого боку, платник податків, подавши податкову декларацію, звільняється від обов'язку подавати до контролюючих органів податкову декларацію, пов'язану з обчисленням і сплатою податків та зборів (п.п. 16.1.3 п. 16.1 ст. 16 ПК України). Податкову декларацію за звітний період в установлені ПК України строки подають контролюючому органу, в якому платник податків перебуває на обліку (п. 49.1 ст. 49 ПК України). Однак ці правовідносини можуть змінюватись у разі, якщо у майбутніх податкових періодах (з урахуванням строків давності, визначених ст. 102 ПК України) платник податків самостійно (зокрема й за результатами електронної перевірки) виявляє помилки, які містяться у раніше

поданій ним податковій декларації (крім обмежень, визначених ст. 50 ПК України). Тоді він зобов'язаний надіслати уточнюючий розрахунок до такої податкової декларації за формою чинного на час подання уточнюючого розрахунку (п. 50.1 ст. 50 ПК України) [26].

В основі податкових правовідносин закладено конституційну норму, закріплену у ст. 67 Конституції України, яка зобов'язує кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [248]. Сьогодні таким законом є ПК України, який, продовжуючи цю норму, закріплює податковий обов'язок платника податків. Здебільшого саме динаміка податкового обов'язку впливає на виникнення правовстановлюючих, правозмінюючих та правоприпиняючих юридичних фактів у податковому праві.

У ПК України податковий обов'язок є обов'язком платника податку, що полягає в обчисленні, задекларуванні та/або сплаті суми податку і збору в порядку та строки, визначені ПК України, законами з питань митної справи. Такий обов'язок виникає у платника податків за кожним податком і збором та є безумовним і першочерговим щодо інших неподаткових обов'язків платника податків... (пункти 36.1–36.3 ст. 36 ПК України) [26].

О. Коваль звертає увагу на те, що податковий обов'язок передбачає не тільки обов'язок платника податку сплатити встановлені податковим законодавством податки, збори та інші обов'язкові платежі до бюджетів усіх рівнів або до державних цільових фондів у встановлені строки та повному обсязі, а й обов'язок ведення податкового обліку, складання та своєчасного подання податкової звітності, інших документів до контролюючих органів [504, с. 134]. Однак, потрібно пам'ятати про те, що у ст. 16 ПК України визначено й інші обов'язки платника податків.

Заслуговує на увагу думка Ю. Боднарук про те, що податковий обов'язок є головним обов'язком платника податку, інші його обов'язки не вважаються податковими (не в сенсі їх зв'язку з процесом оподаткування, а в буквальному значенні), тобто на платника податків покладено складний податковий обов'язок та інші обов'язки [505, с. 20–21].

Окрім податкового обов'язку платника податків законодавець використовує ще й термін «податкове зобов'язання», яке поділяється на: а) податкове зобов'язання платника податків (п.п. 14.1.156 п. 14.1 ст. 14 ПК України); б) грошове зобов'язання платника податків (п.п. 14.1.39 п. 14.1 ст. 14 ПК України). Своєю чергою, грошове зобов'язання у міжнародних правовідносинах є зобов'язанням платника податків щодо сплати до бюджету іноземної держави відповідної суми коштів у порядку та строки, визначені законодавством такої іноземної держави (п.п. 14.1.38 п. 14.1 ст. 14 ПК України) [26].

Визначення суми податкових та/або грошових зобов'язань платника податків, порядок їх сплати та оскарження рішень контролюючих органів регулюють відповідно до глави 4 розділу II ПК України [26].

Як слушно зазначає І. Самсін, в цій главі досить активно використовується поняття податкового зобов'язання та грошового зобов'язання для позначення сум, які підлягають сплаті платником податку. На його думку, «фактично в ПК України дублюється розуміння співвідношення понять податкового обов'язку та податкового зобов'язання Закону України «Про податок на додану вартість», в якому сплата податкового зобов'язання була однією з необхідних дій для виконання податкового обов'язку платника, який має більш широке, комплексне значення» [506, с. 28].

Підстави для виникнення, зміни та припинення податкового обов'язку, порядок і умови його виконання встановлено у ПК України або законах з питань митної справи (п. 37.1 ст. 37 ПК України) [26].

Правовстановлюючим юридичним фактом є виникнення податкового обов'язку у платника податку, яке відбувається з моменту настання обставин, з якими ПК України та закони з питань митної справи пов'язують сплату ним податку (п. 37.2 ст. 37 ПК України) [26].

Правозмінюючими юридичними фактами є: виконання податкового обов'язку за допомогою представника платника податків чи податкового агента; настання відповідальності за невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку (пункти 36.4, 36.5 ст. 36 ПК України) [26] тощо.

Законодавець визначає підстави для припинення податкового обов'язку, якими є: а) виконання податкового обов'язку; б) ліквідація юридичної особи; в) смерть фізичної особи, визнання її недієздатною або безвісно відсутньою; г) втрата особою ознак платника податку, які визначені ПК України; д) скасування податкового обов'язку у передбачений законодавством спосіб (п.п. 37.3.1–37.3.4 п. 37.3 ст. 37 ПК України) [26].

У ПК України під виконанням податкового обов'язку визначено сплату в повному обсязі платником податку (безпосередньо, а у випадках, передбачених податковим законодавством, – податковим агентом, або представником платника податку) відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк (пункти 38.1, 38.2 ст. 38 ПК України) [26]. Однак, як слушно зазначає Д. Гетманцев, ця норма підлягає уточненню, оскільки сплата податкового зобов'язання сама по собі без виконання інших складових податкового обов'язку не може свідчити про повне його виконання. На його думку, для існування податкового обов'язку платника є наявність трьох його складових (обчислення, задекларування та/або сплата суми податку і збору), що існують автономно, однак тісно пов'язані одна з одною [507, с. 136].

Ліквідація юридичної особи здійснюється з урахуванням положень статей 110, 111 ЦК України [79], а також ст. 17 Закону України від 15 травня 2003 р. «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань» [508].

Загальне тлумачення терміна «ліквідація» полягає у припиненні діяльності (закладу, установи, підприємства тощо) [362, с. 388].

На основі ст. 97 ПК України зробимо висновок, що ліквідація платника податків як юридичної особи, внаслідок якої відбувається закриття її рахунків та/або втрата її статусу як платника податків відповідно до законодавства, визначається як ліквідація платника податків, яка не пов'язана з банкрутством [26].

У разі, якщо власник або уповноважений ним орган ухвалює рішення про ліквідацію платника податків, не пов'язану з банкрутством, майно зазначеного

платника податків використовують у черговості, визначеній відповідно до законів України (п. 97.2 ст. 97 ПК України) [26]. До того ж, якщо внаслідок ліквідації платника податків частина його грошових зобов'язань чи податкового боргу залишається несплаченою у зв'язку з недостатністю майна, таку частину сплачують за рахунок майна засновників або учасників такого підприємства, якщо вони сповна або додатково відповідають за зобов'язання платника податків згідно із законом, у межах повної або додаткової відповідальності, а в разі ліквідації філії, відділення чи іншого відокремленого підрозділу юридичної особи – за рахунок юридичної особи незалежно від того, чи є вона платником податку, стосовно якого виникло грошове зобов'язання або виник податковий борг такої філії, відділення, іншого відокремленого підрозділу (п. 97.3 ст. 97 ПК України) [26].

В інших випадках грошові зобов'язання або податковий борг, що залишаються несплаченими після ліквідації платника податків, вважаються безнадійним боргом і підлягають списанню відповідно до Порядку списання непогашених грошових зобов'язань або податкового боргу після ліквідації платника податків, не пов'язаної з банкрутством, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 р. № 1231 [509].

Ліквідацію юридичної особи, пов'язаної з банкрутством, здійснюють на основі Закону України від 14 травня 1992 р. «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом». Варто зазначити, що у ст. 1 цього Закону для застосування у податкових правовідносинах визначено терміни «банкрутство», «боржник – юридична особа», «грошове зобов'язання» [510].

Смерть фізичної особи або оголошення судом померлою (зокрема й фізичної особи – підприємця, фізичної особи, яка провадить незалежну професійну діяльність), або визнання особи безвісно відсутньою чи недієздатною призводять до виконання грошових зобов'язань та/або сплати її податкового боргу, що врегульовано пунктами 99.1, 99.3, 99.4, 99.7 ст. 99 ПК України [26]. Водночас потрібно мати на увазі, що: а) оголошення особи померлою здійснюється на підставі статей 46, 47 ЦК України; б) визнання фізичної особи

безвісно відсутньою відбувається на підставі статей 43, 44 ЦК України; в) визнання особи недієздатною здійснюється на підставі статей 39–41 ЦК України [79].

Виконання грошових зобов'язань та/або погашення податкового боргу фізичної особи (зокрема й фізичної особи – підприємця, фізичної особи, яка провадить незалежну професійну діяльність), яка:

а) померла або оголошена судом померлою здійснюється її спадкоємцями, які прийняли спадщину (крім держави), в межах вартості майна, що успадковується, та пропорційно частці у спадщині на дату її відкриття. Претензії спадкоємцям висувають контролюючі органи в порядку, встановленому цивільним законодавством України для пред'явлення претензій кредиторами спадкодавця. Після закінчення строку прийняття спадщини грошові зобов'язання та/або податковий борг спадкодавця стають грошовими зобов'язаннями та/або податковим боргом спадкоємців. Протягом строку прийняття спадщини на грошові зобов'язання та/або податковий борг спадкодавців пеня не нараховується. У разі переходу спадщини до держави грошові зобов'язання померлої фізичної особи припиняються (п. 99.1 ст. 99 ПК України) [26].

Однак, як слушно звертає увагу П. Бутко, потрібно говорити не про виконання первісного податкового обов'язку новим суб'єктом, а про трансформацію податкових правовідносин, у результаті чого зникає «старі» зобов'язання зі сплати належних сум податку, і виникає нове, суб'єктом якого саме і є законний представник, встановлений у ст. 99 ПК. Водночас підставою для виникнення цього зобов'язання є не просто смерть фізичної особи, а складний юридичний факт, що складається як мінімум із трьох елементів: 1) смерті фізичної особи; 2) наявності майна, за рахунок якого можливо виконати зобов'язання; 3) прийняття спадщини та виконання усіх необхідних для цього процедур [511, с. 52];

б) визнана судом недієздатною, здійснюється її опікуном за рахунок майна такої фізичної особи у порядку, встановленому ПК України. Опікун недієздатної особи виконує грошові зобов'язання, що виникли на день визнання її

недієздатною та/або погашає податковий борг за рахунок майна, на яке може бути звернуто стягнення згідно із законом, такої фізичної особи (п. 99.3 ст. 99 ПК України) [26];

в) визнана судом безвісно відсутньою, здійснюється особою, яка в установленому порядку зобов'язана опікуватися майном безвісно відсутньої особи. Вона повинна виконувати грошові зобов'язання, що виникли на день визнання особи безвісно відсутньою та/або погашати податковий борг, за рахунок майна такої фізичної особи, на яке може бути звернуто стягнення згідно із законом (п. 99.4 ст. 99 ПК України) [26].

Якщо майна недієздатної або безвісно відсутньої особи недостатньо для забезпечення виконання грошових зобов'язань та/або погашення податкового боргу такої фізичної особи, а також для сплати нарахованих штрафних (фінансових) санкцій, то суми податкового боргу списуються у порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (п. 99.7 ст. 99 ПК України) [26].

Потрібно звернути увагу на назву ст. 99 ПК України та її неповну відповідність до змісту цієї статті. Адже у ній йдеться про виконання грошових зобов'язань та/або погашення податкового боргу фізичної особи (зокрема й фізичної особи – підприємця, фізичної особи, яка провадить незалежну професійну діяльність) у разі: 1) смерті особи або оголошення судом померлою; 2) малолітніх/неповнолітніх осіб до набуття ними цивільної дієздатності в повному обсязі; 3) особи, визнаної судом недієздатною; 4) особи, визнаної судом безвісно відсутньою. У назві ж статті не зазначається про особу, оголошену судом померлою. Тому пропонуємо викласти назву ст. 99 так: «Стаття 99. Порядок виконання грошових зобов'язань та/або погашення податкового боргу фізичної особи (зокрема й фізичної особи – підприємця, фізичної особи, яка провадить незалежну професійну діяльність) у разі її смерті або оголошення судом померлою, або визнання безвісно відсутньою чи недієздатною, а також малолітньої/неповнолітньої особи» [26].

Втрата особою ознак платника податку в жодному разі не скасовує обов'язку погасити податкові зобов'язання за ті періоди, коли особа відповідала таким ознакам. Юридичним наслідком втрати особою ознак платника буде лише те, що податкові зобов'язання не виникатимуть у майбутньому. Цей очевидний висновок підтверджено в нормах особливої частини ПК України [505, с. 24]. До прикладу, у разі, якщо платник податку на додану вартість, реєстрація якого анулюється, має податкові зобов'язання за результатами останнього податкового періоду, така сума податку враховується в суму зменшення бюджетного відшкодування, а в разі його відсутності у строки, визначені ПК України, платник зобов'язаний погасити суму податкових зобов'язань або податкового боргу з цього податку, що виникли до такого анулювання, за їх наявності, незалежно від того, залишатиметься така особа зареєстрованою як платник цього податку на день сплати такої суми податку чи ні (п. 184.9 ст. 184 ПК України) [26].

Щодо скасування податкового обов'язку у передбачений законодавством спосіб, то це поняття не закріплене у ПК України. Водночас звертаємо увагу на те, що у ст. 101 ПК України передбачено списання безнадійного податкового боргу, зокрема й пені та штрафних санкцій, нарахованих на такий податковий борг. Термін «податковий борг» законодавець визначає як суму узгодженого грошового зобов'язання, не сплаченого платником податків у встановлений ПК України строк, та непогашеної пені, нарахованої у порядку, визначеному ПК України (п.п. 14.1.175 п. 14.1 ст. 14 ПК України). Однак під терміном «безнадійний борг» варто розуміти: 1) податковий борг платника податку, визнаного в установленому порядку банкрутом, вимоги щодо якого не були задоволені у зв'язку з недостатністю майна банкрута; 2) податковий борг фізичної особи, яка: а) визнана у судовому порядку недієздатною, безвісно відсутньою або оголошена померлою, у разі нестачі майна, на яке може бути звернуто стягнення згідно із законом; б) померла, у разі нестачі майна, на яке може бути звернуто стягнення згідно із законом; в) понад 720 днів перебуває у розшуку; 3) податковий борг платника податків, стосовно якого минув строк давності, встановлений ПК України; 4) податковий борг платника податків, що виник

внаслідок обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин); 5) податковий борг платника податків, щодо якого до Державного реєстру внесено запис про його припинення на підставі рішення суду, ... ухвалення остаточного звіту ліквідатора і завершення ліквідаційної процедури (п. 101.2 ст. 101 ПК України) [26].

Контролюючі органи щокварталу здійснюють списання безнадійного податкового боргу відповідно до Порядку списання безнадійного податкового боргу платників податків, затвердженого наказом Міністерства доходів і зборів України від 10 жовтня 2013 р. № 577 [512].

4. З погляду на зв'язок з податковими правовими відносинами юридичні факти поділяють на: а) матеріальні, до яких належать фактичні обставини, що є підставами настання матеріальних правовідносин; б) процесуальні, які пов'язані з порядком їх реалізації, його розвитком і динамікою [326, с. 349].

Прикладом матеріальних юридичних фактів є отримання підприємствами прибутку із джерелом походження з України та за її межами, який визначається за допомогою коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень ПК України (п.п. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 ПК України). Як наслідок, такий прибуток є об'єктом оподаткування. Отже, це податкові правовідносини щодо нарахування та сплати підприємством податку на прибуток, які регулюють відповідно до розділу III ПК України [26].

Також матеріальним юридичним фактом є отримання фізичними особами загального оподаткованого доходу, який у п. 164.1 ст. 164 ПК України визначено як «будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню, нарахований (виплачений, наданий) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду» та є базою оподаткування [26]. До того ж, варто зазначити, що податкові правовідносини, які виникають з приводу податку на доходи фізичних осіб врегульовуються відповідно до розділу IV ПК України.

Процесуальними юридичними фактами у податковому праві є призначення проведення контролюючими органами камеральних, документальних (планових або позапланових; виїзних або невиїзних) та фактичних перевірок (п. 75.1 ст. 75 ПК України). Порядок проведення кожної із цих перевірок визначено у главі 8 розділу II ПК України [26]. Отже, під час проведення перевірки контролюючим органом виникають, змінюються та припиняються податкові правовідносини, які пов'язані з податковим процесом.

5. За своїм юридичним складом юридичні факти поділяють на: а) прості, які є обставиною, що має просту будову і виражається у простих характеристиках; б) складні – обставина, що має складну будову і розмаїтість характеристик, але залишається одним фактом [5, с. 410]. До прикладу, у податковому праві складення податкової декларації (ст. 48 ПК України) є простим юридичним фактом, а виконання податкового обов'язку платником податків є складним юридичним фактом. Адже платник податків, перш ніж сплатити самостійно або за допомогою свого представника чи податкового агента в повному обсязі відповідні суми податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк (ст. 38 ПК України), повинен обчислити податок, а вже потім його задекларувати та/або сплатити (ст. 36 ПК України) [26].

Складні юридичні факти у податковому праві, як і у теорії права, потрібно відрізняти від фактичних складів. Фактичний склад є системою юридичних фактів та юридично значущих умов, необхідних для настання правових наслідків, які передбачено гіпотезою норми права [5, с. 411]. До прикладу, для виникнення податкових правовідносин необхідною є сукупність таких юридичних фактів як: наявність особи; визначення юридичного статусу цієї особи (фізична чи юридична особа); наявність резидентності (резидент чи нерезидент); наявність об'єкта оподаткування; виникнення обов'язку зі сплати податків, зборів, платежів.

6. За ознакою правового документального закріплення юридичні факти можна поділити на: а) оформлені; б) неоформлені [326, с. 349].

Більшість юридичних фактів у податковому праві існує в закріпленій у податковому законодавстві формі. До прикладу, у ПК України зазначено, що

контролюючі органи забезпечують інформування громадськості про реалізацію державної податкової і митної політики (п.п. 19-1.1.29 п. 19-1.1 ст.19-1 ПК України) [26]. Однак про те, у який спосіб вони це повинні робити (усній, письмовій тощо) залишається на їх розсуд. З огляду на це, в даному випадку юридичний факт залишається неоформленим.

7. За ознакою реальності юридично значимого факту можна юридичні факти поділити на: а) реальні; б) умовні (правові презумпції); в) нереальні (правові фікції) [499, с. 269]. Реальними слушно вважати юридичні факти, настання яких передбачено у нормах податкового законодавства України.

Сьогодні серед науковців не вироблено єдиного підходу щодо виокремлення правових презумпцій та правових фікцій юридичними фактами, тому вважаємо за доцільне детальніше розглянути подані питання. До прикладу, О. Віхров звертає увагу на те, що, досліджуючи проблему юридичних фактів як підстав виникнення правових відносин, варто враховувати і наявність правових презумпцій і фікцій [513, с. 55]. Вважаємо, що правові презумпції та фікції застосовуються і у разі зміни та припинення правовідносин, зокрема й податкових.

Також сьогодні відоме твердження про те, що для виникнення юридичних наслідків у деяких випадках мають значення не тільки самі явища дійсності, а й припущення про настання фактів, або так званих презумпцій. Однак презумпцію не визнають юридичним фактом. Вважається, що юридичним фактом є передбачуваний факт, наприклад, правомірне набуття майна у власність до продажу речі, смерть особи тощо. Однак, якщо передбачуваний факт не підтверджено, а спростовано, то відбуваються відповідні зміни і в юридичних наслідках, тому презумпція має значення одного з допустимих способів судження про факти, проте не є самостійним юридичним фактом [514, с. 336].

Також вважається, що презумпції в певних випадках можуть виконувати роль своєрідних юридичних фактів (проте не є юридичними фактами). Однак ця їх властивість є перехідною і втрачається з моменту підтвердження або спростування презумпції [515, с. 75]. Презумпції характеризуються тим, що вони

не можуть бути індивідуалізовані в актах застосування норм права і використовуються винятково в нормативних актах [472, с. 133].

Водночас на противагу цьому пропонуємо звернути увагу на виокремлення презумпцій І. Поляковим, який вважає, що правовими презумпціями є припущення про наявність обставин, які мають силу юридичних фактів [516, с. 229].

М. Кельман та О. Мурашин дотримуються думки, згідно з якою правові презумпції можуть бути юридичними фактами. Вони вважають, що «презумпція – це припущення про наявність або відсутність певних фактів, що спираються на зв'язок між фактами, які припускаються, та такими, що існують, і це підтверджується наявним життєвим досвідом». Вони також звертають увагу на те, що презумпція не є достовірним фактом, а фактом, який припускається з великою мірою ймовірності та застосовується в юридичній практиці як засіб, який полегшує досягнення істини у вирішенні справи. Правовою презумпцією є закріплене в законодавстві припущення про наявність або відсутність певних юридичних фактів [327, с. 388–389].

П. Рабінович вважає, що «презумпції – це факти, які обґрунтовані інтелектуальними обставинами». Юридичною презумпцією виступає закріплене в юридичній нормі припущення про наявність або відсутність певних юридичних фактів, яке може призвести до виникнення, зміни або припинення юридичних відносин. На його думку, видами юридичних презумпцій є: 1) презумпції, які не можуть бути спростовані (неспростовні) – це такі припущення щодо існування певного юридичного факту, що не потребують доведення та не підлягають сумнівам, спростуванню; 2) презумпції, які можуть бути спростовані (спростовні) – це припущення щодо існування певних юридичних фактів, що мають юридичне значення доти, доки щодо цього факту не буде встановлено, доведено протилежне твердження [517, с. 136].

До загальноправових презумпцій у законодавстві України віднесено: презумпцію невинуватості, добросовісності, знання законів та інших нормативно-правових актів та презумпцію законності правового акта. Особливістю

закріплення загальноправових презумпцій є поширення їх дії на більшість галузей права [518, с. 130–131].

У податковому праві, на думку І. Бабіна, податково-правова презумпція – це безпосередньо закріплене в податково-правових нормах чи зрозуміле з їх змісту припущення про наявність чи відсутність певних юридичних фактів, які мають значення для оподаткування. Податково-правова презумпція може ґрунтуватись на об'єктивному зв'язку між фактами, що припускаються та фактами наявними, який, як правило, виражений у сфері податкових відносин (індуктивна презумпція). В іншому разі встановлення презумпції обумовлено винятково змістом податково-правових принципів і ознаками методу податково-правового регулювання (ідеологічні презумпції – презумпція добросовісності, презумпція невинуватості) [519, с. 55].

О. Пилипенко правову презумпцію у податковому праві визначає як припущення різного ступеня ймовірності, прямо або побічно закріплене в податковому законодавстві. Таким є припущення про наявність чи відсутність одного юридичного факту за наявності іншого, що діє до його офіційного спростування державним органом [520, с. 44].

На думку О. Дьоміна, презумпцію в податковому праві потрібно визначити як прямо або побічно закріплене в джерелі податкового права можливе судження про умовну (тобто прийняту без доказування) наявність або відсутність презюмуючого об'єкта (факта, події, правовідносин) у разі встановленої наявності (відсутності) пов'язаного з ним факта-основи [521, с. 300].

Презумптивне оподаткування розглядають як процес, який сприяє збільшенню кількості податкових надходжень, але водночас такий процес зменшує точність визначення податкових зобов'язань платника податків. Сьогодні презумптивне оподаткування в Україні ототожнено з інститутом спеціальних податкових режимів та існуванням спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності [522, с. 125].

У сфері податкового права діють загальноправові презумпції невинуватості, добросовісності, знання закону, законності правових актів (нормативно-правових,

індивідуально-правових) і судових рішень. Долучаючись до регулювання податкових відносин, кожна з них трансформується, набуваючи нових змістовних елементів. Наприклад, активне застосування презумпції добросовісності в сфері податків і зборів привело до наповнення її новими категоріями та імперативами, такими як «податкова вигода», «ділова мета», «належна обачність і обережність», «сутність над формою» тощо [521, с. 301].

В. Яновський зазначає, що презумпція невинуватості, втілена в нормах податкового законодавства настільки суперечливо, що де-факто є всі підстави стверджувати про наявність презумпції суб'єктів платника податків. Однією з підстав, наприклад, є те, що зобов'язання доведення невинуватості – відсутності складу правопорушення в діях (або) бездіяльності в адміністративній процедурі оскарження податкових рішень покладено на платника податків, а не на відповідний податковий орган [523, с. 120].

Презумпцію невинуватості спрямовано не лише на захист прав та законних інтересів платників податків, а й на спонукання контролюючих органів до активних законних способів збирання доказів щодо особи, яка притягується до фінансової, адміністративної чи кримінальної відповідальності. Водночас презумпція невинуватості впливає і на процес доказування у справах щодо порушення норм податкового законодавства. Контролюючі органи повинні діяти з позиції презумпції невинуватості платника податків і дотримуватися належного процесу доказування вини платника податків у відкритому, гласному та змагальному судовому процесі [524, с. 170].

У п.п. 17.1.8 п. 17.1 ст. 17 ПК України встановлено, що платник податків має право вимагати від контролюючих органів перевірити відомості та факти, що можуть свідчити на користь платника податків [26]. С. Бондаренко пропонує на вищенаведену норму «подивитися» по-іншому, – платник податків вважається невинуватим у скоєнні податкового правопорушення доки не буде за його вимогою здійснено перевірку відомостей та фактів, що можуть свідчити на його користь. Такі факти можуть надавати як самі платники податків, податкові агенти, так й інші суб'єкти. У разі, якщо такої перевірки не було, то під час вирішення

податкової суперечки цю ситуацію потрібно тлумачити на користь платника податків, а ті відомості та факти, що можуть бути для нього корисними, мають бути ретельно досліджені, та одночасно варто притягувати до відповідальності контролюючі органи, які відмовили у проведенні цієї перевірки на вимогу платника податків. Так новий підхід до презумпції невинуватості платників податків може перетворити її на справді дієвий принцип, що слугуватиме одним із найвагоміших заходів захисту платників податків від «відповідальності без вини». Адже наявність дієвого механізму захисту є запорукою належної реалізації прав [525, с. 33].

Презумпцію правомірності рішень платника податку застосовують тоді, коли норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав і обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого існує можливість ухвалити рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу (п.п. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 ПК України) [26; 526]. Зміст презумпції правомірності рішень платника податків розкривається також і в п. 56.21 ст. 56 ПК України [26].

Є. Смичок зазначає, що «презумпція правомірності рішень платника податків жодним чином не пов'язана з презумпцією добросовісності учасників цивільного обороту». Він вважає, що порівнювати їх неможливо, обґрунтовуючи тим, що презумпція правомірності платника податків є юридичною (законною) презумпцією, зміст якої розкрито в ПК України як спеціальному акті законодавства. Також не зовсім логічним йому видається перенесення будь-яких правових конструкцій з однієї, диспозитивної, галузі права (цивільного права) до іншої, імперативної, галузі (податкового права). І презумпція невинуватості, і презумпція правомірності рішень платника податків, на його думку, існують та реалізуються платниками податків незалежно від волі владного суб'єкта податкових правовідносин – податкового, контролюючого органу. Презумпції не можуть обмежуватися суб'єктивними інтересами або уявленнями певного суб'єкта, ким би він не був. Поряд з цим контролюючим органом не можуть

визначатися і умови застосування тієї чи іншої презумпції. З огляду на цю ситуацію, можна говорити про певну автономію існування презумпцій, про їх безумовність [524, с. 166–167].

На відміну від інших галузей права в податковому праві презумпція знання закону є спростовною. Це означає, що платник податків визнається таким, що знає податкове законодавство, поки не доведе, що виконував вимоги закону, керуючись письмовими роз'ясненнями щодо питань його застосування компетентними органами. Тягар доведення незнання закону покладено на платника податків, який повинен надати суду відповідні роз'яснення. Платник податків, який недобросовісно виконує вказаний обов'язок, даючи неповний опис ситуації, що може призвести до неправильного податкового роз'яснення, втрачає можливість використання такого роз'яснення в порядку, передбаченому ст. 53 ПК України [527, с. 80].

В. Форсюк зазначає, що активна поведінка платника податків стосовно пізнання змісту закону тісно пов'язана з положеннями ч. 2 ст. 68 Конституції України, згідно з якою незнання законів не звільняє від юридичної відповідальності, а у межах податкового законодавства вказане положення трансформується у жорсткішу формулу «*Ignorantia juris non excusat*» (незнання закону не вибачається) та «*nemo censetur ignorare legem*» (лат. «ніхто не розглядається як такий, що не знає закон»). Отже, платник податків у разі конфлікту з податковим органом може апелювати не до необізнаності щодо загального змісту норми, а до іншої позиції її тлумачення [528, с. 59].

У податковому праві наявна презумпція законності правових актів і судових рішень. Презумпція законності правового акта означає, що всі правові акти, видані органами державної влади, повинні відповідати вимогам законності, поки не буде встановлено протилежне у визначеному законом порядку. Презумпцію законності правового акта можна сформулювати так: усі правові акти, що прийняті органами державної влади та набрали чинності, є законними і обов'язковими для виконання та дотримання, доки не буде встановлено протилежне у передбаченому законом порядку [529, с. 12].

Презумпція законності судового рішення, що почало законно діяти, є різновидом загальної презумпції законності правового акта та слугує виконанню завдань, що стоять перед державою і виконуються судовою гілкою влади. Рішення суду після набуття чинності залишається індивідуальним актом застосування норм права. Р. Ляшенко та М. Власюк зауважують, що ця презумпція зводиться до того, що: 1) судові рішення повинні бути законними та обґрунтованими; 2) вони є обов'язковими до виконання на всій території України [530, с. 22]. Презумпція законності судового рішення, що набуло чинності, ґрунтується на ст. 129-1 Конституції України [248], ст.ст. 18, 263 Цивільного процесуального кодексу України (далі – ЦПК України) [531], ст.ст. 18, 236 Господарського процесуального кодексу України (далі – ГПК України) [532], ст.ст. 14, 242 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України) [427], ст.ст. 9, 370 Кримінального процесуального кодексу України (далі – КПК України) [533].

Поряд із презумпцією, явищем одного порядку з нею, однієї юридичної природи, як зауважують І. Шутак та І. Онищук, є фікція. Однак вони розмежовують презумпції та фікції за: а) соціальною ознакою – ступенем їх імовірності. Презумпція – припущення ймовірно істинне, а фікція – свідомо несправжнє; б) юридичною ознакою. Презумпція містить в собі юридичне припущення, тобто обов'язок припустити, що певні факти були, поки не буде доведено інше, а фікція завжди є імперативним, незаперечним судженням та не допускає виключення обов'язку визнати факти встановленими [54, с. 296–297].

Щодо виокремлення фікцій вважаємо слушною думку про те, що необхідно розмежовувати фікцію як прийом юридичної техніки та інші фіктивні вияви в праві. Річ у тому, що терміни «фікція», «фіктивний», «фіктивність» в юридичній лексиці часто використовують не як особливий засіб правового регулювання, а в інших значеннях. Фіктивними часто називають удавані дії, спрямовані на досягнення неправомірного юридично значимого результату [521, с. 283].

У сучасному тлумачному словнику української мови термін «фікція» визначають як те, що не відповідає дійсності, не існує; вигадка, підробка, а термін

«фіктивний» – який є фікцією; несправжній, вигаданий, фальшивий [534, с. 882].

Я. Сімутіна вважає, що самі по собі фікції не є юридичними фактами, а лише заміщують їх у тих випадках, коли динаміка правовідносин очікує наявність факту, а реальна дійсність у цьому зв'язку припускається прогалини. З цих самих міркувань, на її думку, сумнівним видається зарахування фікцій як елементу до юридичного фактичного складу, що, як відомо, є сукупністю юридичних фактів, настання яких необхідно для виникнення певних правових наслідків [535, с. 41]. Однак протилежної думки дотримується О. Явор, стверджуючи, що юридичні фікції – це юридичні факти, яких немає в дійсності, але вони визнаються як реально наявні з відповідними їм правовими наслідками [480, с. 303].

Юридичні фікції – це ненаявні обставини, які на основі визнання їх в установленому законом порядку наявними, стають обов'язковими для врахування під час вирішення певних суперечок. Юридичні фікції використовують для забезпечення формальної визначеності права. Вони спрощують правові відносини і сприяють встановленню справедливості [516, с. 229].

У науковій літературі «юридичні фікції» ототожнюються із «правовими фікціями». Зокрема, Ю. Ведерніков та А. Папірна, зазначають, що правові фікції є закріпленими у правових актах нормативними приписами, які умовно проголошують факт (або обставину), який не є встановлений. Норми-фікції є загальнообов'язковими, оскільки закріплені у відповідних правових актах [472, с. 133–134].

О. Ул'яновська правову фікцію визначає як формально визначену, категоричну та неспростовну, уявну юридичну конструкцію різних ступенів складності, яку використовують у доктрині права та правотворчості з метою заповнення певного сегменту у правовому полі. Інше визначення правової фікції, на її думку, полягає в тому, що це є нормативно виражене положення, що закріплює у правовій системі неіснуюче існуючим або існуюче неіснуючим, завдяки цьому має загальнообов'язкове значення та зумовлює певні правові наслідки [536, с. 186].

А. Іванський, досліджуючи правові фікції у правовому регулюванні

фінансових правовідносин, визначає, що юридична фікція – це винятковий прийом юридичної техніки, який застосовується у випадках, якщо іншими засобами неможливо досягти цілей, поставлених законодавцем [537, с. 241].

У податковому праві, як стверджує І. Бабін, юридичні фікції використовують як засіб формалізації деяких механізмів, з метою встановлення додаткового контролю з боку держави над деякими об'єктами та предметами оподаткування. На його думку, з одного боку, фікція як прийом законодавчої техніки вносить у правове регулювання податкових відносин стійкість і стабільність, робить систему податкового права простішою та економічнішою, слугує важливим засобом обмеження негативного розсуду податкових та інших уповноважених органів, сприяє охороні прав платників податків, подоланню невизначеності в податковому правозастосуванні. А з іншого боку, надмірне використання законодавцем фікцій в податковому законодавстві свідчить про втрату визначеності податкового законодавства [519, с. 105]. Схвалюючи це твердження, вважаємо, що у податковому законодавстві сьогодні справді достатньо широко використовують юридичні фікції.

Однак, як зазначає В. Риндюк, на відміну від прийому презумпції, заснованого на прирівнюванні ймовірного (або, щонайменше, можливого) до істинного, фікцію будують, свідомо ототожнюючи істинне з неістинним. Фікція піднімає до рангу істинних неіснуючі речі й заперечує існуючі. Складність розмежування фікцій і презумпцій у тому, що в основу тих та інших покладено припущення. Але якщо це припущення завідомо неістинне, то перед нами фікція, якщо ж воно ймовірне, то це презумпція [538, с. 137].

У податковому праві, на думку Ю. Крохіної, презумпції і фікції як юридичні факти мають велике значення [484, с. 101]. Це твердження видається слушним.

Узагальнюючи, вважаємо, що правові презумпції та фікції залишаються актуальними для дослідження з позицій як теорії права загалом, так і податкового права. Переконані, що у податковому праві їх потрібно визнавати юридичними фактами, підтримуючи теоретичний поділ за ознакою реальності факту, який пропонує А. Луць [499, с. 269]. Зважаючи на те, що крім реальних юридичних

фактів, настання яких передбачено нормами податкового законодавства України, пропонуємо правові презумпції у податковому праві визнавати умовними юридичними фактами, а правові фікції – уявними юридичними фактами, неможливими для виконання, які можуть впливати на виникнення, розвиток та припинення податкових правовідносин [539, с. 133].

Також не оминемо увагою правові аксіоми та правові преюдиції, які, як у сфері права загалом, так і в податковому праві зокрема, хоч і не визнаються юридичними фактами, однак здійснюють певний вплив на них [540, с. 111–114].

У тлумачній літературі термін «аксіома» визначають як: 1) певне просте твердження або складова сукупності знання, що постає результатом виокремлення в останній наскрізних однорідних елементів та їхніх сталих відношень та яке сприймають без доведення [121, с. 10]; 2) вихідне положення у науці, яке ухвалюють без доказів і покладають в основу доведення правдивості інших положень; незаперечна істина, твердження, що не потребує жодних доведень [534, с. 23].

У теорії права правові аксіоми – це: положення, певні істини, що не потребують доведення [472, с. 134]; закріплені в нормах права самоочевидні істини, які не потребують доказів та слугують підставою для доказів інших правових положень (теорій) [5, с. 415].

Т. Супрун, основуючись на погляді І. Іваннікова щодо загальноправових аксіом, зазначає, що сучасна наука ґрунтується на аксіомах як на вихідних, перевірених життям даних або доведених у межах незаперечних емпіричних випробувань. Вона поділяє думку про те, що в юриспруденції містяться такі аксіоми: 1) не можна засуджувати двічі за одне й те саме правопорушення; 2) люди народжуються вільними і рівними у своїх правах; 3) гнів не виправдовує правопорушення; 4) усі сумніви тлумачаться на користь обвинуваченого; 5) той, хто помилує винного, карає невинного; 6) ніхто не може бути суддею у своїй власній справі [541, с. 129]. Згадані правові аксіоми наявні і у податковому праві, однак не варто забувати про обов'язковість сплати податків та зборів, а також настання відповідальності за податкове правопорушення.

В. Косович зазначає, що правові презумпції, фікції й аксіоми як засоби нормопроекувальної техніки повинні відповідати, насамперед, змістовним вимогам: відображати взаємопов'язані й повторювані правові явища імовірнісного характеру (правові презумпції); регламентувати хибні чи недостовірні юридично значущі факти (правові фікції); закріплювати загально визнані правові положення (правові аксіоми). Їх використовують у нормативно-правових актах лише за наявності певних передумов із дотриманням вимог стосовно структурних елементів юридичної норми та із застосуванням формально визначених термінів [542, с. 397–398].

Варто погодитися з тим, що використання у податкових правовідносинах терміна «аксіома», який характеризує сукупність знань, тверджень, що не потребують доведення, слугує додатковим науковим інструментом для пояснення сутності юридичного факту в податковому праві.

Сьогодні на національному та наднаціональному рівнях суди використовують термін «преюдиція». Найбільш регламентований і комплексний підхід до застосування преюдиціальної процедури демонструє Суд Європейського Союзу. У результаті цієї процедури, передбаченої ст. 267 Договору про функціонування Європейського Союзу [543], Суд ЄС ухвалює преюдиціальні рішення, які можна вважати прецедентними за значенням [544, с. 198].

У постанові Вищого господарського суду України від 22 лютого 2017 р. у справі 927/788/16 преюдиціальність тлумачать як «обов'язковість фактів, установлених судовим рішенням, що набрало законної сили в одній справі для суду при розгляді інших справ. Преюдиціально встановлені факти не підлягають доказуванню, оскільки їх з істинністю вже встановлено у рішенні чи вирокі і немає необхідності встановлювати їх знову, тобто піддавати сумніву істинність і стабільність судового акта, який вступив в законну силу. Суть преюдиції полягає в неприпустимості повторного розгляду судом одного й того ж питання між тими ж сторонами» [545]. Властивість преюдиціальності ґрунтується на обов'язковій суду встановити в кожній справі об'єктивну істину, тобто встановити факти і відносини в повній їх відповідності до дійсності. Преюдиціальне рішення – це

істинність відносин і фактів, встановлених судом і зафіксованих у рішенні, яке набуло законної чинності. Ці відносини і факти не можна поставити під сумнів, а також піддати повторному дослідженню з боку судових органів [546, с. 64].

Своєю чергою, правові преюдиції визначаються як «нормативні приписи, зміст яких набуває свого вираження в проголошенні установки на те, що виключається будь-яке оспорування існування вже доведеного факту, який дістав оцінку і закріплення в юридичному акті, що набрав чинності» [472, с. 133].

Преюдицію часто також використовують в описуванні судових рішень. До прикладу, у 2016 р. у засобах масової інформації розкритиковано ухвалу Вищого адміністративного суду України від 15 вересня 2016 р. у справі К/800/37663/15, який у податковому спорі скасував судові акти першої та апеляційних інстанцій. Вважалося, що у такий спосіб створено прецедент, який похитнув «могутність преюдиції». У цій ухвалі зазначено таке: «якщо суд дійде висновку про те, що обставини у справі, що розглядається, є інакшими, ніж установлені під час розгляду іншої адміністративної, цивільної чи господарської справи, то справу належить вирішити відповідно до тих обставин, які встановлені безпосередньо судом, який розглядає справу» [547; 548]. Однак, ознайомившись із цією ухвалою, вважаємо, що преюдиція може стати предметом окремого дослідження, оскільки її не завжди використовують за призначенням. Існують випадки, коли нею зловживають, адже наявність преюдиціального рішення унеможливило доведення. Інакше кажучи, незрозуміло про що йдеться: про звільнення від доказування чи заборону доказування тих чи інших обставин.

С. Верланов слушно зауважує, що одним із основних проблемних питань доказування у податкових справах є відсутність уніфікованого підходу до преюдиціальності [549].

Зазначимо, що правові аксіоми та правові преюдиції, які, як у сфері права загалом, так і в податковому праві зокрема, хоч і не визнаються юридичними фактами, однак здійснюють певний вплив на них та слугують для пояснення сутності юридичного факту в податковому праві.

Узагальнюючи, вважаємо, що юридичні факти, незважаючи на їхнє

загальноправове та галузеве дослідження залишаються актуальними з позицій теорії права, а також податкового права, яке перебуває у постійному розвитку. Закріплені у нормах податкового законодавства, юридичні факти сприяють постійній динаміці податкових правовідносин. Як розуміємо із проаналізованого у цьому підрозділі, серед науковців тривають обговорення щодо визначення поняття юридичних фактів, зокрема й у податковому праві, а також властивих їм ознак і критеріїв їх класифікації. Вважаємо, що у податковому праві юридичні факти доцільно класифікувати із врахуванням як загальнотеоретичних аспектів, так і особливостей правового регулювання податкових правовідносин на основі практики застосування чинного податкового законодавства України [550, с. 109].

Отже, юридичні факти у податковому праві – це сукупність об'єктивних і суб'єктивних ознак, які характеризують обставини, що закріплені в нормах податкового законодавства України. Вони впливають на виникнення, зміну, припинення податкових правовідносин та сприяють настанню певних прав та обов'язків для суб'єктів цих правовідносин [550, с. 110].

Висновками, що підтверджують теоретико-правову значимість і цінність вчень про юридичні факти, є запропонована систематизація критеріїв, що впливають на утворення обставин як умови створення юридично значимих фактів у податкових правовідносинах.

4.6 Правова характеристика податково-правових норм

У понятійно-категоріальному апараті податкового права України, як і у інших підгалузях та галузях права, нормі права відведено належне місце, адже саме норма права характеризує особливості кожної із них. Слушною з цього приводу є думка про те, що сукупність, система визначених норм формує певний юридичний інститут, підпорядкованість, галузь права, право загалом [551, с. 140].

У науці теорії права поняття «норма права» не збігається з поняттям «правова норма». Якщо поглянути на цю проблему ширше, то правовий або неправовий характер норми залежить від того, в правовому чи неправовому

нормативному акті розміщена ця норма. Однак у повсякденному житті часто доводиться зважати на те, що проблема співвідношення понять «норма права» і «правова норма» має суто теоретичне підґрунтя [552, с. 191–192]. Також в юридичній літературі використовують термін «юридична норма». Видається, що вживання згаданих термінів є тотожними за змістом, а їх розрізнене сприйняття має суб'єктивний характер.

Серед науковців залишаються актуальними питання щодо поняття, змісту, ознак, особливостей, класифікації та інших властивостей норм права. Водночас не можемо оминати увагою напрацювання учених радянської доби, адже їх наукові підходи щодо висвітлення поняття «норма права» закладено в основі поглядів багатьох сучасних дослідників цього питання.

Зокрема Д. Керімов вважав, що правова норма – загальне правило, яке має певну логічну структуру і виражене у встановленій формі, яке регулює типові суспільні відносини [553, с. 29].

Р. Лівшиц зазначав, що норми права – це, передусім, правила поведінки, які отримали частіше всього державну апробацію і тому потенційно примусово дієві. Такі закони – основні, важливі норми права, а також підзаконні акти, судові рішення, звичай. Особливість звичаїв в тому, що вони не завжди отримують державну апробацію, їх нормативність ґрунтується не на силі держави, а на авторитеті суспільних традицій [554, с. 40].

На думку С. Алексєєва, юридичні норми споріднені із загальними дозволами і загальними заборонами. Їх схожість полягає в тому, що вони мають загальний характер, який поширюється на невизначене коло осіб, та покликані спрямовувати поведінку учасників суспільних відносин. Відмінність полягає в тому, що загальні дозволи і загальні заборони можуть закріплюватись в юридичних нормах, причому для них в цьому випадку характерною є часто відома невизначеність («як правило, не допускається») [555, с. 228–229].

П. Недбайло звертав увагу на те, що не кожна норма є представницько-зобов'язуючою. По-перше, правова норма – це точно визначене правило, зафіксоване в законі або іншому нормативному акті, тому вона не допускає, щоб

якась її сторона могла «матися на увазі». В іншому разі норма права не буде формальним правилом, тобто не буде нормою права. По-друге, правові норми, регулюючи поведінку людей як учасників суспільних відносин, можуть наділяти їх правочинностями і не пов'язаними безпосередньо з прикріпленням до інших осіб [556, с. 76].

У сучасній науковій літературі норму права визначають як:

– офіційне, формально визначене загальнообов'язкове правило поведінки, яке встановлює або санкціонує держава, охороняє його від порушень, спрямоване на регулювання найважливіших суспільних відносин і охорону соціальних цінностей встановленням юридичних прав і обов'язків суб'єктів права [319, с. 196];

– формально обов'язкове правило фізичної поведінки, яке має загальний характер і встановлюється або санкціонується державою з метою регулювання суспільних відносин та забезпечується відповідними державними гарантіями його реалізації [36, с. 552];

– загальнообов'язкове формально визначене правило поведінки, встановлене і забезпечене державою, закріплене й опубліковане в офіційних актах, спрямоване на регулювання суспільних відносин визначенням прав і обов'язків їхніх учасників [38, с. 352];

– загальнообов'язкове, формально визначене, встановлене або санкціоноване правило поведінки, яке впливає на суспільні відносини з метою їх впорядкування [557, с. 304];

– особливий вид соціальних правил поведінки загального характеру, що встановлені, визнані чи санкціоновані компетентним органом держави або в іншому, передбаченому нею порядку, які є загальнообов'язковими, регулюють суспільні відносини в інтересах громадян і суспільства, виражаються публічно у формально визначених приписах, як правило, в письмовій формі та передбачають можливість застосування державно-примусових заходів, а також відповідальність перед державою у разі порушення цих норм з метою їх підтримки та неухильного виконання [558, с. 163].

Отже, загальним для усіх наведених вище визначень є те, що поняття норми права визнається правилом поведінки, яке є загальнообов'язковим, формально визначеним, встановленим або санкціонованим державою.

Норми права в системі права логічно розподіляються за галузями, підгалузями та інститутами. Норми галузей права – будівельний матеріал, із якого складається певна галузь законодавства [54, с. 192].

Задля ретельнішого дослідження податково-правової норми, проаналізуємо визначення поняття норми права в окремих галузях права, які тісно взаємодіють із податковим правом. Також зазначимо, що податково-правові норми закріплено у законодавстві, яким регулюється кожна із цих галузей права.

Найвища юридична сила є важливою ознакою, притаманною винятково конституційним нормам, тому вони є, як правило, досить стабільними, і це має істотне значення для стабільності конституційного ладу, забезпечення законності й правопорядку, стабільності правової системи України. Істотне значення для характеристики конституційних норм має положення про те, що норми Конституції України є нормами прямої дії, що гарантує можливість звернення до суду для захисту прав і свобод людини і громадянина на основі норм Конституції України [559, с. 12].

Сьогодні в науці конституційного права існують різні підходи щодо визначення поняття конституційно-правових норм. Вважається, що норма конституційного права це:

– формально визначене, загальнообов'язкове, встановлене чи санкціоноване українським народом або державою чи суб'єктами місцевого самоврядування правило поведінки, що регулює суспільні відносини, які є предметом конституційного права, і забезпечується примусовою силою держави [560, с. 25–26];

– встановлене або санкціоноване державою загальнообов'язкове правило поведінки, що регулює суспільні відносини, які становлять предмет конституційного права [559, с. 8–9];

– встановлені, санкціоновані державою загальнообов'язкові правила

поведінки, що регулюють суспільні відносини і становлять однорідну групу [561, с. 17];

– формально визначене правило поведінки або відправне встановлення загального характеру, що походить від українського народу, органів публічної влади або інститутів громадянського суспільства, здійснює регулятивний або охоронний вплив на суспільні відносини, які становлять предмет галузі конституційного права та забезпечується різними засобами державно-владного впливу [562, с. 40];

– формально визначене, загальнообов'язкове правило поведінки, встановлене чи санкціоноване українським народом або державою чи суб'єктами місцевого самоврядування правило поведінки, що спрямоване на регулювання конституційно-правових відносин, які є предметом конституційного права, і забезпечується усіма заходами впливу, що передбачені чинним законодавством, і яке нормативно відображає систему конституційного права України [563, с. 111].

Конституційно-правовим нормам притаманні загальні ознаки юридичних приписів, тобто вони регулюють суспільні відносини, встановлюють обов'язкові правила поведінки, містяться у чинних правових актах держави; охороняються і забезпечуються у разі необхідності примусовою силою держави [559, с. 8–9]. На відміну від інших галузей права в нормах конституційного права значно більше норм загально-регулюючого характеру (норми-принципи, норми-поняття, норми-завдання, яких досить багато в першому розділі Конституції України). Чимало конституційно-правових норм у своїй реалізації пов'язано не з виникненням конкретних правовідносин, а з відносинами загального характеру або ж з правовим становищем. Конституційно-правові норми, як правило, не класичні, тобто не завжди мають у своєму складі всі три елементи: гіпотезу, диспозицію, санкцію [561, с. 17–18].

Конституційно-правові норми відрізняються від інших галузевих норм тим, що здебільшого об'єктивуються в конституційних і законодавчих нормативно-правових актах [564, с. 334–338]. Водночас конституційні норми є основоположними для податкового права стосовно того, що:

а) «громадяни мають рівні конституційні права і свободи та є рівними перед законом» (ст. 24 Конституції України), а «іноземці та особи без громадянства, що перебувають в Україні на законних підставах, користуються тими самими правами і свободами, а також мають такі самі обов'язки, як і громадяни України, – за винятками, встановленими Конституцією, законами чи міжнародними договорами України» (ст. 26 Конституції України) [248];

б) «закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи. Ніхто не може відповідати за діяння, які на час їх вчинення не визнавалися законом як правопорушення» (ст. 58 Конституції України) [248];

в) «ніхто не може бути двічі притягнений до юридичної відповідальності одного виду за одне й те саме правопорушення. Юридична відповідальність особи має індивідуальний характер» (ст. 61 Конституції України) [248];

г) «кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом» (ст. 67 Конституції України) [248];

д) «кожен зобов'язаний неухильно додержуватися Конституції України та законів України, не посягати на права і свободи, честь і гідність інших людей. Незнання законів не звільняє від юридичної відповідальності» (ст. 68 Конституції України) [248].

Певними особливостями вирізняються також кримінально-правові норми. Як зауважує І. Рощина, «норма кримінального права є законодавчо оформленим правилом, в якому регламентується поведінка суб'єктів кримінально-правових відносин». Вона зауважує, що норма кримінального права відрізняється особливою імперативністю виразу державної волі. Адресатами кримінально-правової норми є суб'єкти регульованих нею відносин [565, с. 1–7].

І. Митрофанов звертає увагу на те, що кримінально-правові норми є: 1) загальнообов'язковими правилами щодо невчинення кримінально-протиправного діяння, і органічно пов'язаними з ними веліннями, дотримання

яких забезпечується примусовим потенціалом засобів кримінально-правового впливу; 2) веліннями – обов’язковими вимогами (правилами), що органічно доповнюють (уточнюють) зміст відповідної частини кримінально-правової норми або містять процедурні питання щодо її застосування та реалізації [566, с. 178].

А. Ященко зробив висновки про те, що «у відповідній кримінально-правовій нормі виявлено заходи кримінально-правового характеру, будучи реакцією держави на вчинення суспільно небезпечного діяння або кримінального правопорушення чи діяння, зовні на нього схожого. З’ясовуючи структуру кримінально-правової норми, необхідно виділяти і розрізняти структуру норми-припису і структуру логічної норми; лише паралельно характеризуючи і елементи логічної норми, і елементи норм-приписів, можна забезпечити всебічний аналіз змісту відповідної кримінально-правової норми; водночас не потрібно абсолютизувати кожний із вказаних підходів і уявляти двоелементну або триелементну структуру у вигляді єдиної і тільки можливої. Сутність будь-якої кримінально-правової норми не можна з’ясувати без поділу норм на норми Загальної та Особливої частини» [567, с. 346].

Основною особливістю законодавчого вираження норми кримінального права, на думку І. Роциної, є виокремлення правил, які мають загальне значення, в самостійну Загальну частину. Цією структурною особливістю кримінального законодавства прийнято обґрунтовувати класифікацію кримінально-правових норм на норми Загальної частини кримінального закону і норми його Особливої частини. І коли досліджується проблема структури кримінально-правової норми, то традиційно йдеться тільки про один її різновид – про норми, викладені в Особливій частині. Така ситуація склалася внаслідок того, що кримінально-правові норми асоціюють, передусім, зі заборонними нормами, а самі заборони – зі статтями Особливої частини кримінального закону, де описано конкретні види злочинів і межі покарання за їх вчинення [565, с. 1–7].

Кримінально-правова норма, як і будь-яка правова норма, має триланкову структуру: гіпотезу, диспозицію і санкцію [568, с. 32–33].

Саме кримінально-правові норми, які містяться у КК України, застосовують

до правопорушника за скоєний ним злочин у податковій сфері та передбачають за це настання кримінальної відповідальності.

Відносини у сфері державного управління, а також відносини управлінського характеру, які виникають у процесі здійснення державної діяльності регулює адміністративно-правова норма [569, с. 18].

О. Остапенко зазначає, що адміністративно-правова норма – це «загальнообов'язкове, формально визначене правило поведінки, встановлене або санкціоноване державою в особі її компетентних органів (посадових осіб) і призначене для організації та регулювання суспільних відносин у сфері державного та громадського управління, а також відносин управлінського характеру, що виникають у інших сферах державної діяльності, і реалізацію якого забезпечено державним примусом» [272, с. 25].

В адміністративному праві адміністративно-правову норму також визначають як:

– загальнообов'язкове правило поведінки, що встановлюється й охороняється державою, мета якого – регулювати суспільні відносини, що виникають, змінюються і припиняються у сфері публічного управління (В. Колпаков, О. Кузьменко) [570, с. 47];

– обов'язкове, формально визначене правило поведінки, яке встановила й охороняє Українська держава для організації й регулювання суспільних відносин, що виникають, розвиваються та припиняються в процесі здійснення державної виконавчої влади та відповідальності у сфері управління за незначні правопорушення (І. Голосніченко) [571, с. 8];

– обов'язкове правило поведінки, що встановлюється та охороняється державою і регулює відносини у сфері публічного (передусім державного) управління (Д. Павлов) [572, с. 14].

Особливістю адміністративно-правових норм є те, що «вони забезпечують належну поведінку суб'єктів у сфері державного управління, переважно приписами імперативного (наказового характеру). Відповідно, сторони регульованих управлінських відносин повинні діяти згідно з обов'язковими

приписами норм права. Порушення цих вимог притягує до відповідальності винну сторону безпосередньо перед державою. Конкретний вид і межі такої відповідальності передбачені адміністративно-правовою нормою. Виконання вимог такої норми, у необхідних випадках, можуть забезпечити засоби юридичного примусу» [272, с. 26].

Як зазначає С. Стеценко, коли говоримо «встановлене державою», то маємо на увазі компетентні державні органи, які мають право приймати (видавати) нормативні акти, що складаються з правових норм [573, с. 69]. На його думку, частини адміністративно-правової норми (гіпотеза, диспозиція, санкція) часто містяться в різних нормах права (нормативно-правових актах). А все тому, що чимало норм адміністративного права вирізняються організаційним характером, відтак мають загальну гіпотезу (сформовану в межах іншої норми права на початку правового акта) і санкцію, що виражена в іншому документі (скажімо, в Кодексі України про адміністративні правопорушення), тобто бланкетний характер. Також адміністративно-правові норми сприяють захисту прав людини від свавілля з боку чиновників. Вони, визначаючи межі можливої поведінки у сфері публічного управління, унеможливають (або мінімізують) порушення прав людини в діяльності представників державної влади. Адже коли в тій чи іншій ситуації нормативно чітко визначено порядок діяльності, то в чиновників стає менше можливостей для протиправного «маневру» [573, с. 71].

У попередніх наших дослідженнях висловлено думку про те, що адміністративно-правові норми мають типову структуру та складаються з гіпотези, диспозиції, санкції. Також вони, як третій компонент, можуть містити заохочення або ж зовсім його не мати [574, с. 35]. І. Личенко, з'ясовуючи структуру адміністративно-правової норми у сфері захисту права власності, зауважує, що така норма, «як правило, містить або гіпотезу та диспозицію, або ж гіпотезу та санкцію» [575, с. 52]. Своєю чергою, І. Болокан зауважує, що у структурі адміністративно-правової норми є збільшення заохочувальної складової, а не «санкційної» [576, с. 41]. Вона вважає, що адміністративно-правова норма має відображати лише галузеві особливості. Водночас

адміністративно-правову норму запропоновано визначати як змодельований у певній нормативній конструкції загальнообов'язковий або можливий варіант поведінки суб'єкта адміністративних правовідносин, реалізацію якого стимулює держава притаманними галузі засобами [577, с. 6].

Податково-правові норми закріплені у КУпАП щодо притягнення правопорушників до адміністративної відповідальності за вчинені ними проступки порушенням податкового законодавства України.

Різновидом правової норми також є цивільно-правова норма, яка, як зазначає Я. Романюк, постає первинною клітинною структурою, своєрідним «атомом» цивільного права як системи і галузі: норма цивільного права є кінцевою граничною системною часткою (елементом) системи, оскільки не поглинає в собі інші підсистеми, але має внутрішню побудову (гіпотеза, диспозиція, санкція тощо) та одночасно є центральним елементом механізму цивільно-правового регулювання у разі її застосування [578, с. 113].

Цивільно-правові норми поділяють за їх призначенням: одні норми поширюються на усі інститути цивільного права, зважаючи на абстрактність закріплення правил поведінки (норми-принципи), інші – вводять заборони (забороняючи норми), треті спрямовані на врегулювання конкретного виду договірної зобов'язання, керуючись їх факультативним характером та призначенням. Визначення підходів до спеціалізації цивільно-правових норм за своїм призначенням є актуальною науковою проблемою і потребує окремого детального дослідження. Правову норму варто розглядати як специфічний вид соціальної норми, яка з-поміж них (зокрема моральних) вирізняється тим, що формується правом, а не моральністю чи іншими суспільними дозволами та чинниками [579, с. 85].

Цивільно-правові норми, якими врегульовуються цивільні правовідносини, тісно пов'язані із податково-правовими нормами, та, до прикладу, визначають: а) оподаткування доходу від надання нерухомості в оренду (суборенду), житловий найм (піднайм) (п. 170.1 ст. 170 ПК України); б) порядок оподаткування операцій з продажу (обміну) об'єктів нерухомого майна (ст. 172 ПК України); в) порядок

оподаткування операцій з продажу або обміну об'єктів рухомого майна (ст. 173 ПК України); г) оподаткування доходу, отриманого платником податку в результаті прийняття ним у спадщину чи дарунок коштів, майна, майнових чи немайнових прав (ст. 174 ПК України) [26] тощо.

Під нормою трудового права потрібно розуміти загальнообов'язкове, формалізоване, прийняте у централізованому чи локальному порядку правило поведінки у сфері трудових і тісно пов'язаних із ними відносин, що наділяє їх учасників відповідними суб'єктивними правами (юридичними можливостями) та обов'язками, належне виконання яких гарантує впливовість держави аж до прямого примусу. Ключовими особливостями норм трудового права, пов'язаними з їх структурою є те, що, по-перше, диспозиція та санкції цих норм права, як правило, містяться у різних законодавчих приписах; по-друге, значна частина із цих норм має відносно визначений характер, зокрема це стосується таких їхніх елементів, як диспозиція та санкція, що загалом цілком зрозуміло, враховуючи домінування договірного методу правового регулювання у сфері трудових відносин [580, с. 83].

Своєю чергою, саме з системи правових норм, яка характеризується єдністю і взаємопогодженістю та одночасною диференціацією, складається трудове право. Як зазначає І. Якушев, характеризуючи єдність і диференціацію правового регулювання у трудовому праві, традиційним є поділ його норм права на загальні та спеціальні. Загальні норми права поширюються на всіх працівників. Спеціальні – встановлюють винятки із загальних правил, враховуючи стать, вік, умови праці та інші обставини, тобто поширюють свою дію лише на певну категорію працівників. Оскільки у разі такої класифікації за основу взято коло суб'єктів, на яких поширює свою дію норма права, за характером припису загальні і спеціальні норми можуть бути як імперативними, так і диспозитивними. Водночас серед спеціальних норм переважають абсолютно визначені імперативні, а серед загальних – диспозитивно-обов'язкові і диспозитивно-факультативні [581, с. 110].

Єдність правового регулювання праці реалізовано в уніфікації

законодавства. Уніфікація норм трудового законодавства – це встановлення однакового правового регулювання праці працівників однорідних професій і спеціальностей у разі відсутності істотної відмінності в умовах праці. Диференціація норм трудового законодавства є конкретизацією єдиних положень, що стосуються умов праці всіх працівників з урахуванням роботи в окремих галузях економіки, характеру умов праці та правового статусу окремих категорій працівників. Диференціацію визначають, встановлюючи пільги, переваги або певні обмеження для працівників. Чинники диференціації можуть бути як об'єктивні (важкі, шкідливі, особливо шкідливі умови праці), так і суб'єктивні (введення спеціальних норм щодо фізіологічних особливостей організму) [582, с. 97, 98].

До прикладу, нормою трудового права є положення, закріплене у ст. 94 глави VII Кодексу законів про працю України (далі – КЗпПУ), в якій визначено, що «заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу», а розмір заробітної плати залежить «від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства, установи, організації і максимальним розміром не обмежується» [583]. У продовження цього статтею 26 Закону України «Про оплату праці» визначено обмеження розміру відрахувань із заробітної плати, а саме: відрахування із заробітної плати можуть провадитися тільки у випадках, передбачених законодавством [584]. Своєю чергою, у п. 171.1 ст. 171 ПК України визначено осіб, відповідальних за утримання (нарахування) та сплату (перерахування) податку до бюджету. Отже, «особою, відповідальною за нарахування, утримання та сплату (перерахування) до бюджету податку з доходів у вигляді заробітної плати, є роботодавець, який виплачує такі доходи на користь платника податку» [26]. Як розуміємо із проаналізованого, в цьому разі податково-правові норми беруть свій початок у трудовому законодавстві.

Далі вважаємо за доцільне звернути увагу на те, що регулювання суспільних відносин у сфері формування, розподілу та використання коштів

публічних грошових фондів здійснюють за допомогою встановлених державою спеціальних правил поведінки. Вимоги цих правил, права та обов'язки суб'єктів, пов'язані із рухом публічних фінансів, становлять зміст фінансово-правових норм [585, с. 57], які є вихідним, первинним елементом складної системи фінансового права [586, с. 41].

У фінансовому праві фінансово-правові норми визначають як:

а) загальнообов'язковий припис державних органів з приводу утворення, розподілу та використання централізованих і децентралізованих фондів коштів, виражений категорично і забезпечений примусово державою [57, с. 462];

б) встановлені державою та забезпечені засобами державного примусу загальнообов'язкові правила поведінки суб'єктів фінансових відносин, які виникають з приводу формування, розподілу і використання коштів публічних грошових фондів держави, територіальних громад, що закріплюють суб'єктивні права та юридичні обов'язки їх учасників. Важливою особливістю фінансово-правових норм є їх державно-владний характер у врегулюванні сфери фінансової діяльності держави, територіальних громад. Категоричний припис фінансово-правових норм вимагає безумовного підкорення учасників фінансової діяльності вимогам норм [585, с. 57];

в) загальнообов'язкові правила поведінки суб'єктів суспільних відносин, встановлені державою та забезпечені її примусовою дією, що виникають та розвиваються в процесі мобілізації, розподілу і витрачання централізованих та децентралізованих фондів коштів, встановлюють права й обов'язки їх учасників та мають імперативний характер [586, с. 43; 587, с. 21, 23].

Саме те, що фінансово-правові норми регулюють відносини в галузі фінансової діяльності держави і є засобом реалізації публічних інтересів, надає їм імперативного характеру. Такі норми вміщують державне веління щодо поведінки посадових осіб органів держави, підприємств та організацій, а також окремих громадян з приводу створення відповідних грошових фондів, розподілу та перерозподілу коштів, що містяться в них, а також їх належного і доцільного використання. Внутрішня будова, тобто структура фінансово-правової норми,

така сама, як і в інших нормах права, але в її складових частинах (прим. автора – гіпотезі, диспозиції, санкції) відображено особливості фінансових відносин, які вона регулює [586, с. 41, 43].

Своєю чергою, саме з фінансовими ототожнюють норми податкового права. Існує думка, що «деякі ознаки фінансових норм під час реалізації податкових правовідносин більш рельєфні, чіткі (наприклад, імперативність), що й дає змогу говорити про певну своєрідність податково-правових норм» [55, с. 95].

Т. Проценко зауважує, що «норми податкового права регулюють відносини, що є фінансовими за своєю суттю і становлять окрему групу суспільних відносин, які виникають з приводу формування доходів держави і є різновидом окремого виду фінансових відносин» [588, с. 13–14].

Вважаємо, що податково-правові норми хоча і мають ознаки фінансових, однак їх закріплення у законодавстві, зокрема, податковому, дає підстави виокремлювати їх у системі норм права.

Акумулюючи наведені підходи у розумінні як загального поняття правової норми, так і одного з її різновидів – податково-правової норми, погоджуємося з визначенням, яке запропонував М. Кучерявенко, а саме: податково-правова норма є загальнообов'язковим формально визначеним правилом поведінки, встановленим державою і охороняється нею, яка, діючи разом з іншими податково-правовими нормами, закріплює за учасниками податкових відносин суб'єктивні податкові права і покладає на них юридичні обов'язки, що пов'язані з оподаткуванням [127, с. 100]. У податковому праві податково-правову норму також визначають як правила, прийоми поведінки, що становлять зміст податкового права [589, с. 228], який реалізують і розкривають її ознаки [127, с. 100].

Податково-правовим нормам властиві як загальні ознаки, які є характерними для усіх норм права, так і спеціальні, які притаманні лише нормам податкового права. Традиційно в теорії права усім правовим нормам, зокрема і податково-правовим, притаманні такі ознаки:

- 1) загальнообов'язковість – норма права як владний припис держави вказує,

як саме, у якій сфері, протягом якого часу і де необхідно діяти суб'єкту права [552, с. 193–194]. Саме на реалізації імперативного і безумовного податкового обов'язку фокусується податково-правова норма загальнообов'язкового характеру [127, с. 101];

2) формальна визначеність – виявляється, передусім, в тому, що норму права видає або санкціонує держава, і виражає в тій чи іншій встановленій або визнаній нею формі (у формі закону або підзаконного нормативного акта, договору з нормативним змістом, правового звичаю тощо), за допомогою чого визначає межі поведінки суб'єктів права [552, с. 193–194]. Податково-правова норма є формально визначеним правилом поведінки. Вона відрізняється конкретністю, предметною деталізацією, індивідуальною спрямованістю, категоричністю в регламентації поведінки учасників податкових відносин під час здійснення податкового обов'язку [127, с. 101];

3) представницько-зобов'язуючий характер – така характеристика норм права означає, що ця норма, надаючи одному суб'єкту права, покладає на інших суб'єктів відповідні обов'язки, дозволяючи задовольнити законні інтереси уповноважених суб'єктів через дії зобов'язаних осіб [552, с. 193–194]. Податково-правова норма не тільки закріплює коло учасників податкових правовідносин, а й наділяє їх відповідними суб'єктивними юридичними правами, покладає на них суб'єктивні обов'язки. Податково-правова норма, визначаючи орієнтир, мету регулювання, також встановлює права й обов'язки, якими можуть та повинні користуватися суб'єкти податкових правовідносин для досягнення такої мети [127, с. 101–102];

4) неперсоніфікованість – норма права, не адресована конкретній, індивідуально визначеній особі, а розповсюджується на будь-яких учасників відносин, що регулюються цією нормою [552, с. 193–194];

5) забезпечення реалізації норм права за допомогою державного примусу – здебільшого громадяни самостійно і добровільно дотримуються норм права. Водночас в державі створюється для цього відповідна атмосфера. І тільки тоді, коли недостатньо впливають засоби переконання та виховання, виникає

необхідність у застосуванні заходів примусу [552, с. 193–194]. Податково-правова норма є загальнообов'язковим правилом поведінки у сфері оподаткування, що виражає інтереси і вимоги держави, забезпечувані її примусом. Правовими норми стають тільки тоді, коли держава визнала їх такими та забезпечила їх виконання засобами державного примусу, хоча у розробленні податкових норм можуть брати участь органи державної влади, органи управління й судові органи [127, с. 100–101];

б) системність – а) норма права – це своєрідна мікросистема, що складається з таких елементів, як гіпотеза, диспозиція, санкція; б) норма права, що починає діяти, спонукає до вступу в дію інші норми права, що знаходяться із нею в стійкому зв'язку залежно від необхідності урегулювання різноманітних сторін суспільних відносин [552, с. 193–194]. Системність властива для податково-правової норми і свідчить про взаємозв'язок декількох супідрядних рівнів у податковому приписі. Насамперед, це система норм, якою закріплено податковий обов'язок і встановлено певну ієрархію від норм-принципів до норм підзаконних актів, деталізуючих її за видами. Окрім цього, у певній системі й перебувають частини податково-правових норм, якими встановлено правовий механізм податку, визначено видові основи податкового обов'язку. І нарешті, системою податково-правових норм повинна відобразитись об'єктивно наявна система податкового права, що покликана точно відповідати регулюючому впливу на систему податкових відносин [127, с. 102].

Податково-правовим нормам, на думку О. Дьоміна, як абстрактним моделям правомірної поведінки у сфері податків та зборів, притаманна галузева специфіка, яка виявляється, зокрема, в предметі правового регулювання (податкові правовідносини), в безумовній перевазі законодавчої форми в системі джерел податкового права, в порядку дії актів законодавства про податки та збори, в особливому значенні й поширеності актів офіційного казуального тлумачення, в підвищених вимогах до визначеності і деталізації податково-правових норм [590, с. 32–33].

Узагальнюючи викладене, констатуємо, що в основі як

загальнотеоретичного визначення поняття норми права, так і поняття податково-правової норми, присутні ознаки, зміст яких створює можливості для характеристики податково-правової норми, яка є основою в регулюванні сучасних податкових відносин. Розглянуті ознаки правових та податково-правових норм потребують подальших наукових пошуків щодо їх структурно-логічної побудови, методології і практики правового регулювання податкових відносин [591, с. 88].

Вважаємо, що податково-правова норма – це системне утворення загальнообов'язкових правил (приписів) поведінки суб'єктів податкових відносин, що діють в межах, дозволених державою, з метою забезпечення і реалізації прав та законних інтересів у податковій сфері.

4.7 Структура податково-правової норми та її елементи

Ще в радянській час теоретиків права цікавило питання про визначення структури норми права. Вважалося, що чинники природні і чинники суспільні, які, своєю чергою, поділяються на матеріальні і духовні, визначають предмет, цілі, сутність, і якоюсь мірою навіть логічну структуру і форму правових норм [592, с. 77]. Під структурою норми права потрібно розуміти внутрішню будову норми, її складові частини, елементи [469, с. 336].

Норми права, як слушно зауважив Д. Керімов, мають внутрішню і зовнішню форми вираження їх змісту. Під внутрішньою формою правових норм розуміють їхню структуру, систему будови або спосіб зв'язку частин, який організовує їх зміст. Внутрішня форма правової норми має з погляду законодавчої техніки велике значення, оскільки зміст правових норм може бути ясно, чітко і послідовно викладений у статтях нормативних актів лише при правильній уяві про структуру правової норми. Зовнішньою формою вираження норм права є статті нормативно-правових актів, їх словесне формулювання. Внутрішня форма правової норми характеризується наявністю трьох структурних елементів – диспозиції, гіпотези і санкції – і певного способу зв'язку цих елементів між собою. Зовнішня форма правової норми, тобто її словесне формулювання, далеко не завжди повторює її

логічну структуру [553, с. 28–31].

Про те, що норма права логічно поділяється на три частини: диспозицію (розпорядження, саме правило поведінки), гіпотезу (припущення, вказівку умов здійснення норми) і санкцію, також зазначав і П. Недбайло. На його думку, така структура властива тільки правовій нормі. Вона ґрунтується на її юридичній природі та призначенні в суспільному житті. Всі три елементи норми тісно пов'язані між собою і обумовлюють одна одну [556, с. 62–63].

Своєю чергою, С. Алексєєв зауважив, що будь-яка правова норма практично складається з двох частин, елементів: 1) опису умови дії правової норми – гіпотези; 2) вказівки на юридичні наслідки, які настають у разі наявності обставин, передбачених гіпотезою, – диспозиції або санкції [469, с. 336].

А. Денисов зазначив, що відмова від тричленної структури норм права виникає від змішування внутрішньої логічної структури норм і редакційного викладу (зовнішньої структури). Структура норми права – продукт не формально-логічного аналізу, а відображення у мисленні учасників як нормотворчого, так і правозастосовного процесів сторін (властивостей, вимог) суспільних відносин, що зумовили цю норму права. Тому, на його думку, видаються схоластичними суперечки про дво- або тричленну структуру норми права. Незалежно від редакційного викладу логічним є те, що норма права має і гіпотезу, і диспозицію, і санкцію як відображення найважливіших сторін суспільних відносин, які підлягають правовому регулюванню [593, с. 389–390].

Сьогодні під структурою норми права розуміють: а) будову і внутрішню форму організації системи, яка виражає як єдність зв'язків між її елементами, так і закони цих взаємозв'язків [557, с. 311]; б) логічно погоджений її внутрішній зміст, обумовлений фактичними суспільними відносинами, що характеризуються наявністю взаємозалежних і взаємодіючих елементів, реально виражених у нормативно-правових актах [38, с. 352] тощо.

Нормативно-правові акти як зовнішня форма вираження норм права мають структуру (розділи, глави, статті, параграфи, пункти). Основним структурним елементом нормативного акта є стаття. Співвідношення норми права та статті

закону різноманітне, залежить від структури фактичних суспільних відносин, рівня розвитку галузі, інституту чи всієї правової системи, задуму законодавця, ступеня розвиненості юридичної техніки і технології [54, с. 196].

Не можна ототожнювати поняття норми права з поняттям статті правового акта: стаття правового акта є зовнішньою формою норми права, словесним її виразом, формулюванням норми права, і далеко не завжди за своєю конструкцією збігається з нею [553, с. 31].

Норма права може бути виражена в одній статті або параграфі нормативного акта або в декількох статтях чи параграфах одного або різних нормативних актів; сама форма викладу окремих частин правової норми може бути різною. Тому кожен раз перед з'ясуванням змісту правової норми, що підлягає застосуванню, необхідно відшукати всі необхідні елементи [594, с. 37].

Як зазначають І. Шутак, І. Онищук, підтримуючи підхід К. Волинки, не завжди у словесному формулюванні окремої статті можна знайти всі три відомі елементи відповідної норми права. Але й тоді, коли норма права і стаття нормативного акта збігаються, структурні елементи норми потрібно визначити логічно. Неприйняття до уваги цієї обставини призводить до тверджень про двоелементну структуру деяких норм права, коли в одних нібито відсутній один із елементів, але це не так. Кожна норма (регулятивна або охоронна) має всі три елементи. У тому випадку, коли прямо цього не можна виявити, завжди можна дійти до цього логічним способом [54, с. 196–197].

Сьогодні серед науковців різних галузей права не вщухають обговорення щодо визначення елементів структури норми права. Деякі з них намагаються у своїх дослідженнях довести погляд про можливість поєднання двоелементної та триелементної структури норми права. Слушним прикладом щодо цього є підхід Л. Заморської, яка намагається довести позицію, згідно з якою норма права має різні структури – логічну та реальну. На її думку, логічна структура норми складається зі стільки елементів, скільки логічно необхідно для врегулювання певного виду суспільних відносин. Натомість реальна структура норми права відображає результат правового впорядкування суспільних відносин. Вона є

сукупністю тих вибраних елементів логічної структури, яких достатньо для того, щоби конкретне державне веління набуло владного статусу в межах цілісного правового організму [595, с. 20].

Т. Мураховська підтримує класичний погляд про триелементну структуру норми права з огляду на те, що під час реалізації норм права потрібно здійснити пошук логічної норми. Структура ж логічної норми повинна бути непорушною – гіпотеза, диспозиція, санкція. Відсутність хоча б одного елемента логічної норми свідчить про недієвість норми. На її думку, науковці, які є прибічниками триелементної будови, посилаються на структуру логічної норми, а обґрунтовуючи двоелементну будову норми права, зазвичай досліджують норму-припис [596, с. 670–671, 673].

Про те, що від класичної (триелементної) норми потрібно відрізнити нормативно-правовий припис наголошує і О. Скакун. На її думку, нормативно-правовий припис є цілісним, логічно і граматично завершеним судженням загального характеру, яке формально закріплене в тексті нормативно-правового акта або іншого джерела права. Нормативно-правовий припис, як первинний елемент нормативно-правового акта, має зазвичай форму статті чи пункта цього акта. Його структура є двоелементною: у зобов'язальних приписах – гіпотеза-диспозиція (якщо – то); у заборонних приписах – диспозиція-санкція (то – а інакше) [5, с. 297].

Як видається із проаналізованого, дослідженням структури норми права науковці займаються давно, у кожного з них щодо структури норми права сформовано сталий підхід про тричленну будову норми права, в окремих випадках – двочленну, чого не можна сказати про виокремлення ними критеріїв для класифікації структурних елементів норми права. Проаналізувавши їх теоретико-правові дослідження та використавши чинне податкове законодавство України введемо класифікацію гіпотези, диспозиції, санкції у нормах податкового права України (Додаток К).

Структурою правової норми є логічно узгоджена її внутрішня будова, що обумовлена фактичними суспільними відносинами, яка характеризується

наявністю взаємопов'язаних і взаємодіючих елементів та є реально вираженою в нормативно-правових актах [597, с. 284].

Структуру логічної податково-правової норми, обумовленої взаємозв'язком елементів, які забезпечують державно-владне регулювання податкових відносин, складають: гіпотеза (вказує на умову дії податково-правової норми); диспозиція (закріплює правило поведінки, що виражає юридичні права і обов'язки учасників податкових відносин); санкція (позначає заходи, що застосовуються у разі недотримання податково-правової норми) [503, с. 150].

Внутрішня побудова норми права повинна бути логічно-послідовною з дотриманням вимог логічних законів за допомогою: а) поняття, яке є формою мислення, що відображає предмети або явища об'єктивного світу в їх істотних і специфічних ознаках, а також зв'язки і відношення між предметами та явищами [19, с. 53–56]); б) судження, яке визначається як форма мислення, в якій відображається різноманітність предметів і явищ, яким притаманні різні властивості й ознаки. Кожне судження логічно оцінюють, наскільки воно є істинним (судження, яке адекватно відображає дійсність) чи хибним (судження, що не відповідає дійсності, неадекватно відображає її) [19, с. 82]; в) умовиводу, який у загальній логіці називають таку форму мислення, за допомогою якої на підставі одного або кількох суджень виводять нове судження [19, с. 137], а також – способом логічного зв'язку висловлювань [117, с. 119]. Поняття, судження та умовивід є характерними для гіпотези, диспозиції і санкції як усіх норм права, так і податково-правових норм.

Структура податково-правової норми відображає внутрішній склад, частини, елементи податково-правової норми, якими є гіпотеза, диспозиція, санкція [56, с. 334].

4.7.1 Гіпотеза в структурі податково-правової норми

Гіпотеза (від гр. hypothesis – основа, припущення) – 1) наукове припущення, що висувається для пояснення якого-небудь явища дійсності та потребує

перевірки досвідом і теоретичного обґрунтування, щоб стати достовірною науковою теорією; 2) узагалі, припущення, яке потребує підтвердження [96, с. 175]; 3) наукове припущення, висунуте для пояснення фактів, явищ, процесів, яке потребує підтвердження чи спростування [16, с. 81].

За своєю логічною природою гіпотеза є умовиводом. Вона є системою умовиводів, складним цілеспрямованим процесом думки, який охоплює елементи аналогії, індукції та дедукції. Гіпотеза не зводиться до якогось одного судження чи умовиводу. Вона є системою понять, суджень і умовиводів. Водночас будь-яке одне окремо взяте судження чи умовивід ще не становлять гіпотези [598, с. 236].

У сфері права гіпотеза – це елемент структури норми права, що вказує на конкретні життєві обставини (умови), за наявності або відсутності яких і реалізується норма. Тобто гіпотеза надає цим життєвим обставинам юридичного значення [38, с. 352]. Гіпотеза визначає умови, за наявності яких суб'єкти права мають здійснювати свої права та обов'язки, подані в диспозиції цієї норми [557, с. 312].

У податковому праві гіпотеза є елементом податково-правової норми, яка вказує на життєві умови й обставини, за наявності яких серед фізичних і юридичних осіб, зокрема й держави, виникають правовідносини, а саме: передбачені податково-правовою нормою права й обов'язки у сфері сплати податків і зборів до бюджету [589, с. 229].

Гіпотеза податково-правової норми визначає умови виникнення та дотримання правил поведінки учасників у сфері оподаткування, закріплює фактичні життєві обставини, з настанням яких пов'язано виникнення податкових правовідносин. У гіпотезі податково-правової норми державою відмежовуються такі факти і події, які, забезпечуючи державні інтереси в сфері оподаткування, повинні бути виражені у відповідних правових формах [503, с. 151].

Використовуючи загальнотеоретичні підходи до поділу гіпотез, вважаємо що гіпотези податково-правових норм можна поділити:

- 1) залежно від того, наскільки точно вказані умови реалізації, на:
 - а) визначені гіпотези, які зрозуміло і чітко перелічують конкретні

обставини, наявність яких вимагає здійснення зазначеного в нормі припису [599, с. 357–358]. Прикладом визначеної гіпотези податково-правової норми є те, що «податкова декларація подається за звітний період в установлені ПК України строки контролюючому органу, в якому перебуває на обліку платник податків» (п. 49.1 ст. 49 ПК України) [26];

б) відносно визначені гіпотези, які є доповненням до основної, завжди чітко визначеної гіпотези, що обмежує сферу її застосування [599, с. 357–358]. Відносно визначена гіпотеза податково-правової норми, до прикладу, міститься у п. 63.1 ст. 63 ПК України, а саме: «облік платників податків ведеться з метою створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [26];

2) за складом (будовою), на:

а) прості гіпотези – передбачають одну обставину, яка є умовою дії правової норми [469, с. 338]. Як приклад простої гіпотези податково-правової норми наведемо те, що «індивідуальна податкова консультація є індивідуальною і може використовуватися винятково платником податків, якому надано таку консультацію» (п. 52.2 ст. 52 ПК України). Також проста гіпотеза податково-правової норми міститься у п. 63.2 ст. 63 ПК України та визначає те, що всі платники податків підлягають взяттю на облік або реєстрації у контролюючих органах [26];

б) складні гіпотези – передбачають декілька обставин, сукупність яких є умовою дії правової норми [469, с. 338]. До прикладу, складна гіпотеза податково-правової норми міститься у п. 47.1 ст. 47 ПК України, яка визначає сукупність обставин – «неподання, порушення порядку заповнення документів податкової звітності, порушення строків їх подання контролюючим органам, недостовірність інформації, наведеної у зазначених документах», що призводять до настання відповідальності суб'єктів податкових правовідносин. Прикладом складної гіпотези є також п. 99.1 ст. 99 ПК України, яка встановлює «виконання грошових

зобов'язань та/або погашення податкового боргу фізичної особи (зокрема фізичної особи – підприємця, фізичної особи, яка провадить незалежну професійну діяльність) за наявності двох обставин: у разі її смерті або оголошення судом померлою, та здійснюється її спадкоємцями, які прийняли спадщину (крім держави), в межах вартості майна, що успадковується, та пропорційно частці у спадщині на дату її відкриття» [26];

в) альтернативні гіпотези – передбачають декілька обставин, настання однієї з яких є умовою дії правової норми [469, с. 338]. До прикладу, альтернативною гіпотезою податково-правової норми є гіпотеза, закріплена у п. 37.1 ст. 37 ПК України, яка визначає, що «підстави для виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку, порядок і умови його виконання встановлені у ПК України або у законах з питань митної справи». Також альтернативність гіпотези податково-правової норми виявляється в тому, що, звільнивши від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України, зменшивши ставки податку або повернувши різницю між сплаченою сумою податку і сумою, яку нерезиденту необхідно сплатити відповідно до міжнародного договору України, застосовують правила міжнародного договору України (п. 103.1 ст. 103 ПК України) [26];

3) за формою вираження, на:

а) абстрактні гіпотези – умови застосування норми визначають з огляду на загальні родові ознаки, що надає можливість охопити та врегулювати значну кількість однорідних випадків [472, с. 110]. До прикладу, про абстрактність гіпотези податково-правової норми, закріпленої у п. 63.7 ст. 63 ПК України, свідчить те, що «у всіх свідоцтвах, довідках, в інших документах або повідомленнях, що видають платнику податків або надсилають йому, а також в усіх податкових деклараціях (розрахунках, звітах), платіжних документах щодо податків і зборів, у фінансових документах, а також в інших випадках, передбачених законодавством, контролюючий орган зазначає податковий номер або серію та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової

картки платника податків та повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають позначку у паспорті)» [26];

б) казуальні гіпотези – визначають умови дії норми, за використанням вужчих, спеціальних родових ознак, тому норма права поширюється на обмеженіше коло випадків [472, с. 110]. До прикладу, у п. 66.1 ст. 66 ПК України закріплено казуальну гіпотезу, яка встановлює, що «підставами для внесення змін до облікових даних платників податків є: інформація органів державної реєстрації; інформація банків та інших фінансових установ про відкриття (закриття) рахунків платників податків; документально підтверджена інформація, що надається платниками податків; інформація суб'єктів інформаційного обміну, уповноважених вчиняти будь-які реєстраційні дії стосовно платника податків; рішення суду, що набуло чинності; дані перевірок платників податків» [26].

Отже, гіпотеза податково-правової норми є тим її структурним елементом, що визначає для суб'єкта податкових правовідносин умови, обставини, яких він повинен дотримуватись [600, с. 183].

Потрібно зазначити, що гіпотеза відсутня в податково-правових нормах, закріплених у ПК України, які визначають обов'язки платника податків (ст. 16), права платника податків (ст. 17), функції контролюючих органів (ст. 19-1), функції центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику щодо забезпечення формування та реалізації податкової та митної політики (ст. 19-2), функції державних податкових інспекцій (ст. 19-3), права контролюючих органів (ст. 20), обов'язки посадових та службових осіб контролюючих органів (ст. 21) [26]. Це можна пояснити тим, що такі податково-правові норми реалізуються під час діяльності згаданих суб'єктів податкових правовідносин, яка і є тією умовою, що створює необхідність керуватися вимогами податково-правових норм, адресованих цим суб'єктам.

4.7.2 Диспозиція у структурі податково-правової норми

Диспозиція (від лат. *dispositio* з *dispono* – розміщую) – норма, що визначає

правила поведінки, а також права та обов'язки сторін – учасників правовідносин [96, с. 223]. Диспозиція є складовою частиною норми права, якою визначено саме правило поведінки, згідно з яким дозволено, заборонено або рекомендовано здійснення певних дій учасниками правовідносин. Диспозиція розподіляє між учасниками правових відносин права та обов'язки [557, с. 312; 38, с. 353]. Також диспозицію визначено серцевиною, центральною складовою юридичної норми – правилом поведінки. Диспозиція податково-правової норми висуває до сторін відносин вимоги, регламентує їх права й обов'язки, та, по суті, зобов'язує учасників податкових правовідносин до вчинення певних дій чи до утримання (заборони) від таких дій і характеризується конкретністю [589, с. 229].

Відповідно до диспозиції податково-правової норми учасникам податкових правовідносин запропоновано правила поведінки щодо вчинення певних дій або утримання від них [503, с. 155].

Диспозицію поділяють:

1) за ступенем визначеності зафіксованого в ній правила поведінки, на:

а) визначені диспозиції – точно і вичерпно вказують на права і обов'язки суб'єктів реалізації, не допускаючи будь-якого рішення з їхнього боку [599, с. 359]. До прикладу, визначеною можна вважати диспозицію, закріплену в п. 45.3 ст. 45 ПК України, яка встановлює, що платник податків, який обирає спосіб взаємодії з контролюючим органом засобами електронного зв'язку в електронній формі, зобов'язаний під час обрання способу взаємодії повідомити контролюючому органу свою електронну адресу (адреси), внівши цю інформацію до своїх облікових даних через електронний кабінет [26];

б) не повністю визначені диспозиції – вказують лише на загальні ознаки поведінки, у межах яких суб'єкти уточнюють свої права та обов'язки самостійно [472, с. 110–111]. Прикладом не повністю визначеної диспозиції податково-правової норми є диспозиція, закріплена у п. 46.6 ст. 46 ПК України: «якщо в результаті запровадження нового податку або зміни правил оподаткування змінюються форми податкової звітності, центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, який

затвердив такі форми, зобов'язаний оприлюднити нові форми звітності» [26];

в) відносно визначені диспозиції – вказують на права й обов'язки суб'єктів, але надають можливості для їх уточнення залежно від конкретних обставин [472, с. 110–111]. До прикладу, відносно визначеною можна вважати диспозицію, закріплену у п. 46.2 ст. 46 ПК України, яка визначає, що «платник податку на прибуток подає разом з відповідною податковою декларацією квартальну або річну фінансову звітність у порядку, передбаченому для подання податкової декларації з урахуванням вимог ст. 137 ПК України» [26];

г) альтернативні диспозиції – надають суб'єктам права можливість урізноманітнити свою поведінку в межах, встановлених нормою [599, с. 359]. Альтернативними диспозиціями вказано на настання декількох правових наслідків, але передбачено настання лише одного з них [472, с. 110–111]. Прикладом альтернативної диспозиції є диспозиція, закріплена у п. 44.7 ст. 44 ПК України, яка визначає, що «у разі, якщо посадова особа контролюючого органу, яка здійснює перевірку, відмовляється з будь-яких причин від урахування документів, наданих платником податків під час здійснення перевірки, платник податків має право до закінчення перевірки надіслати листом з повідомленням про вручення та з описом вкладеного або надати безпосередньо до контролюючого органу, який проводить перевірку, копії таких документів (засвідчені печаткою платника податків (за наявності печатки) та підписом платника податків – фізичної особи або посадової особи платника податків – юридичної особи)» [26];

2) за складом, на [469, с. 338]:

а) прості диспозиції, які передбачають один правовий наслідок [469, с. 338]. Як приклад простої диспозиції наведемо диспозицію, закріплену у п. 50.1 ст. 50 ПК України, яка визначає таке: «У разі якщо у майбутніх податкових періодах (з урахуванням строків давності, визначених статтею 102 ПК України) платник податків самостійно (зокрема й за результатами електронної перевірки) виявляє помилки, що містяться у раніше поданій ним податковій декларації (крім обмежень, визначених цією статтею), він зобов'язаний надіслати уточнюючий

розрахунок до такої податкової декларації за формою чинного на час подання уточнюючого розрахунку» [26];

б) складні диспозиції, які передбачають декілька (сукупність) правових наслідків [469, с. 338]. Прикладом складної диспозиції податково-правової норми є диспозиція, визначена у п. 49.12 ст. 49 ПК України, яка закріплює, що «у разі отримання відмови контролюючого органу у прийнятті податкової декларації платник податків має право: подати податкову декларацію та сплатити штраф у разі порушення строку її подання; оскаржити рішення контролюючого органу у порядку, передбаченому статтею 56 ПК України» [26];

в) альтернативні диспозиції, які передбачають настання одного з декількох сформульованих у нормі наслідків [469, с. 338]. До прикладу, альтернативною є диспозиція, закріплена у п. 49.6 ст. 49 ПК України, яка визначає, що «платник податків протягом п'яти робочих днів з дня отримання повідомлення про втрату або зісuttя поштового відправлення зобов'язаний надіслати поштою або надати особисто (за його вибором) контролюючому органу другий примірник податкової декларації разом з копією повідомлення про втрату або зісuttя поштового відправлення» [26];

3) за способом викладення, на:

а) прості диспозиції – лише формулюють правила поведінки, не виокремлюючи його специфічні ознаки і не конкретизуючи деталей. Цей вид диспозиції охоплює зрозумілі та чіткі приписи, які не допускають сумнівів щодо їх змісту [599, с. 360]. У податково-правовій нормі як приклад простої диспозиції можна навести диспозицію, закріплену у п. 4.2 ст. 4 ПК України, яка визначає, що «загальнодержавні, місцеві податки та збори, справляння яких не передбачено ПК України, сплаті не підлягають» [26];

б) розгорнуті диспозиції – застосовуються там, де виникають сумніви, вони детально характеризують правила поведінки, перелічуючи найважливіші деталі та ознаки [599, с. 360]. Прикладом розгорнутої диспозиції податково-правової норми є диспозиція, яка закріплена у п. 12.4 ст. 12 ПК України та визначає, що «до повноважень сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних

громад, створених згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, щодо податків та зборів належать: 1) встановлення ставок місцевих податків та зборів у межах ставок, визначених ПК України; 2) визначення переліку податкових агентів згідно зі статтею 268 ПК України; 3) до початку наступного бюджетного періоду прийняття рішення про встановлення місцевих податків та зборів, зміну розміру їх ставок, об'єкта оподаткування, порядку справляння чи надання податкових пільг, яке призводить до зміни податкових зобов'язань платників податків та яке набирає чинності з початку бюджетного періоду» [26];

в) описові диспозиції – правило поведінки закріплено повно, з деталізацією його ознак; чітко визначено права та обов'язки учасників відносин [472, с. 111]. Прикладом описової диспозиції податково-правової норми є диспозиції, які закріплені у статтях 16, 17 ПК України та визначають як обов'язки, так і права платників податків [26];

г) бланкетні диспозиції – закріплено лише загальні (основні) ознаки правила поведінки, а для встановлення ознак, яких бракує, потрібно звернутися до норм іншого нормативного акта іншої галузі права [472, с. 111]. Бланкетні диспозиції встановлюють правило поведінки в найзагальнішій формі, ніяк його не конкретизуючи. Роз'яснення ж і конкретизація припису містяться в інших актах, до яких і відсилають суб'єкт реалізації [599, с. 360]. До прикладу, бланкетною можна вважати диспозицію, закріплену в п. 44.2 ст. 44 ПК України, якою визначено, що платники податку, які відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [444] застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності, ведуть облік доходів і витрат та визначають об'єкт оподаткування з податку на прибуток за такими стандартами з урахуванням положень ПК України. Такі платники податку, застосовуючи положення ПК України, в яких міститься посилання на положення (стандарти) бухгалтерського обліку, застосовують відповідні міжнародні стандарти фінансової звітності [26];

д) відсильні диспозиції – аналогічні бланкетним з тією різницею, що для

встановлення ознак, яких бракує, потрібно враховувати інші частини такої норми або інші норми цієї самої галузі права [472, с. 111]. До прикладу, відсильною диспозицією податково-правової норми є диспозиція, закріплена у п. 19.3 ст. 19 ПК України, якою встановлено, що представник платника податків використовує права, встановлені ПК України для платників податків [26].

Отже, застосування (використання) диспозицій податково-правових норм залежить від предмета податково-правового регулювання та суб'єкта податкових правовідносин. Особливістю диспозицій податково-правових норм є те, що вони містять правила поведінки для учасників податкових правовідносин та визначають їх права і обов'язки [601, с. 170].

4.7.3 Санкція в структурі податково-правової норми

Санкція (від лат. *sanctio* – непорушна постанова) складова частина правової норми, статті, закону, договору, що конкретизує правові наслідки їхнього порушення [96, с. 677]. Саме санкція як складова частина норми, яка у разі її невиконання, визначає заходи щодо відновлення порушеного права та покарання правопорушника [557, с. 312]. Санкція вказує на наслідки, які виникають у результаті дотримання чи порушення диспозиції норми права [38, с. 353].

Основна мета всіх санкцій – попередження правопорушень – у змісті різних санкцій відображено по-різному. Одні з них передбачають заходи примусу, безпосередньо спрямовані на відновлення протиправно порушених суспільних відносин; інші – на загальну і приватну превенції цього виду правопорушень, виправлення і перевиховання правопорушника; нарешті, за деякі правопорушення необхідне застосування тих чи інших санкцій [602, с. 60].

В. Орехов звертає увагу на те, що місце санкції в структурі правової норми визначають: а) розуміння правової норми як загальнообов'язкового правила поведінки, що встановлене чи санкціоноване державою, є загальнообов'язковим для виконання усіма суб'єктами права; б) логічний взаємозв'язок санкції правової норми з іншими її структурними елементами – гіпотезою і диспозицією; в) її

особливе значення, яке полягає в тому, що санкція є своєрідним атрибутом правової норми [603, с. 8, 14].

Як зауважують М. Кельман, О. Мурашин та Н. Хома, «на перший погляд може здатися, що в багатьох нормах права санкції безпосередньо немає. Такі норми є у конституційному, адміністративному, трудовому, процесуальному і в деяких інших галузях права. Але за тими нормами стоїть можливість державного примусу. Найлегше санкцію шукати в нормах адміністративного та кримінального права, через те, що ці галузі немов би «спеціалізуються» на регулюванні відповідальності за порушення встановленого державного порядку відносин у багатьох сферах суспільного життя» [557, с. 314].

Під санкцією податково-правової норми розуміють певні юридичні наслідки, що настають у разі недотримання або порушення диспозиції цієї норми. Санкція податково-правової норми закріплює різний характер наслідків, який виявляється у заходах державного примусу. Характеризуючи санкцію податково-правової норми, необхідно розмежовувати: а) власне санкцію, як несприятливі юридичні наслідки для правопорушника, які передбачені безпосередньо в податково-правовій нормі і застосовуються у разі її порушення; б) забезпечення примусовою силою держави здійснення податково-правової норми [503, с. 159].

Санкція є завершальним структурним елементом податково-правової норми, зміст якої в юридичній науці поєднують із негативними наслідками для правопорушника, заходами державного впливу, покаранням [589, с. 229–230].

Види санкцій податково-правових норм поділяють:

1) за ступенем визначеності, на [472, с. 111]:

а) абсолютно визначені санкції – чітко визначені вид та міра юридичної відповідальності [472, с. 111]. У податковому законодавстві, зокрема ПК України абсолютно визначеними є санкції, які передбачають:

– чітко визначений розмір штрафу, встановлений у п. 117.1 ст. 117; п. 118.1, 118.3 ст. 118; ст. 119; п. 120.1 ст. 120; ст. 121; ст. 128 ПК України [26];

– розмір штрафу у вигляді відсотків від певної суми, визначений у п. 120.2 ст. 120; статтях 120-1, 120-2, 122; п. 123.1 ст. 123; статтях 123-1, 126, 127 ПК

України, або ж вартості – у п. 117.3 ст. 117; ст. 124 ПК України [26];

– розмір штрафу від прожиткового мінімуму, визначений у пунктах 120.3, 120.4 ст. 120 ПК України [26];

б) відносно визначені санкції – межі юридичної відповідальності визначаються від мінімальної до максимальної або тільки до максимальної [472, с. 111]. Прикладом відносно визначеної санкції податково-правової норми є положення, закріплені у п. 120.4 ст. 120 ПК України, а саме: за несвоєчасне подання платником податків звіту про контрольовані операції та/або документації з трансфертного ціноутворення або несвоєчасне декларування контрольованих операцій у поданому звіті відповідно до вимог п. 39.4 ст. 39 ПК України що призводить до накладення штрафу (штрафів) у розмірі одного прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, за кожний календарний день несвоєчасного подання звіту про контрольовані операції, але не більше 300 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року тощо [26].

Відносно визначена санкція податково-правової норми характеризується також накладенням штрафу з граничними межами (від меншої до більшої) і закріплюється у статтях КУпАП, КК України, якими встановлено відповідальність за порушення податкового законодавства України;

в) альтернативні санкції – вказують на декілька можливих засобів впливу на правопорушника, а доцільність застосування конкретного засобу визначається правозастосовним органом з огляду на особливості конкретної справи [472, с. 111]. Прикладом альтернативної санкції податково-правової норми є покарання штрафом від однієї тисячі до двох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років за умисне ухилення від сплати податків, зборів, платежів, які входять до системи оподаткування, введені у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, що займається

підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах (ч. 1 ст. 212 КК України) [256].

Альтернативність санкції податково-правової норми простежується окрім накладення штрафу також і в попередженні. До прикладу, саме до попередження або накладення штрафу у розмірі від трьох до восьми неоподатковуваних мінімумів доходів громадян призводить неподання або несвоєчасне подання громадянами декларацій про доходи чи включення до декларацій перекручених даних, неведення обліку або неналежне ведення обліку доходів і витрат, для яких законами України встановлено обов'язкову форму обліку (ст. 164-1 КУпАП) [255];

г) відсильні санкції – містять вказівки на санкції інших норм, до яких потрібно звертатися для визначення конкретного засобу впливу [472, с. 111]. Як приклад відсильної санкції податково-правової норми наведемо положення, закріплені у п. 123.2 ст. 123 ПК України, а саме: «використання платником податків (посадовими особами платника податків) сум, що не сплачені до бюджету внаслідок отримання (застосування) податкової пільги, не за призначенням та/або всупереч умовам чи цілям її надання згідно із законом з питань відповідного податку, збору, платежу додатково до штрафів, передбачених пунктом 123.1 цієї статті, – призводить до стягнення до бюджету суми податків, зборів, платежів, що підлягали нарахуванню без застосування податкової пільги. Сплата штрафу не звільняє таких осіб від відповідальності за умисне ухилення від оподаткування» [26]. У цьому разі відсилання спрямовується до ст. 212 КК України, якою передбачено відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Відсильною також варто вважати санкцію, закріплену у ст. 21 ПК України, яка визначає, що «посадові (службові) особи контролюючих органів є відповідальними згідно із законом за невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків» (п. 21.2). Зокрема, «за прийняття неправомірного рішення, яким

визначаються податкові (грошові) зобов'язання платнику податків, посадова (службова) особа контролюючого органу, яка прийняла таке рішення, а також безпосередній керівник такої посадової особи є відповідальними згідно із законом» (п.п. 21.2.1 п. 21.2 ст. 21 ПК України). «Повторне протягом останніх дванадцяти місяців прийняття неправомірного рішення, яким визначаються податкові (грошові) зобов'язання платників податків, посадовою (службовою) особою контролюючого органу, яка ухвалила таке рішення, є підставою для застосування до такої посадової (службової) особи дисциплінарного стягнення у порядку, передбаченому законом» [26]. Отже, в цьому разі санкція має відсильний характер до трудового законодавства, зокрема статей 147, 147-1, 148, 149 КЗпП України;

2) за характером реакції на певне порушення, на [599, с. 362–363; 472, с. 112]:

а) каральні санкції – є найгострішою реакцією на протиправні діяння [599, с. 362–363; 472, с. 112]. Каральні санкції податково-правових норм за невиконання або неналежне виконання податкового законодавства, як правило, окрім покарання у вигляді штрафу, передбачають також позбавлення права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на визначений строк, виправні роботи, обмеження волі (статті 211, 212, 222 КК України);

б) правовідновлювальні санкції – найактивніша реакція на протиправні діяння, проте спрямовані вони не на покарання порушника, а на відновлення попереднього стану, на реабілітацію правопорядку [599, с. 362–363; 472, с. 112]. В основі усіх санкцій податково-правових норм закладено правовідновлювальний характер, адже у п. 113.2 ст. 113 ПК України визначено, що застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), передбачених у главі 11 ПК України, «не звільняє платників податків від обов'язку сплатити до бюджету належні суми податків та зборів, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, а також від застосування до них інших заходів, передбачених ПК України» [26];

3) за складом, на [469, с. 338]:

а) прості санкції передбачають один правовий наслідок [469, с. 338]. Прикладом простої санкції податково-правової норми є накладення штрафу розміром вартості відчуженого майна за відчуження платником податків майна, яке перебуває у податковій заставі, без попередньої згоди контролюючого органу, якщо отримання такої згоди є обов'язковим згідно з ПК України (п. 124.1 ст. 124 ПК України) [26];

б) складні санкції передбачають декілька (сукупність) правових наслідків [469, с. 338]. До прикладу, у п. 120-1.3 ст. 120-1 ПК України визначено, що «допущення продавцем товарів/послуг помилок під час зазначення обов'язкових реквізитів податкової накладної, передбачених п. 201.1 ст. 201 ПК України, виявлених контролюючим органом за результатами перевірки, проведеної за заявою покупця, – тягне за собою накладення на платника податку – продавця – штрафу в розмірі 170 гривень та зобов'язання виправити такі помилки» [26]. У цьому разі одночасне накладення штрафу на продавця товарів/послуг та зобов'язання його виправити допущені помилки під час зазначення обов'язкових реквізитів податкової накладної є складною санкцією податково-правової норми.

Не можна оминати увагою те, що характерним для податкового законодавства, зокрема ПК України, є закріплення санкцій за повторюваність протиправних дій, які призводять до накладення штрафу більшого розміру. Це також свідчить про складність санкцій податково-правових норм;

в) альтернативні санкції передбачають настання одного з декількох сформульованих у нормі наслідків [469, с. 338]. Прикладом альтернативної санкції податково-правової норми є покарання у вигляді «штрафу від однієї тисячі до трьох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років за надання завідомо неправдивої інформації органам державної влади, органам влади Автономної Республіки Крим чи органам місцевого самоврядування, банкам або іншим кредиторам з метою одержання пільг щодо податків у разі відсутності ознак злочину проти власності» (ч. 1 ст. 222 КК України) [256] тощо.

Також прикладом альтернативної санкції податково-правової норми є «попередження або накладення штрафу у розмірі від п'яти до десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян», передбачене ч. 1 ст. 163-3 КУпАП за невиконання керівниками та іншими посадовими особами підприємств, установ, організацій, враховуючи установи Національного банку України, комерційні банки та інші фінансово-кредитні установи, законних вимог посадових осіб органів доходів і зборів, перелічених у підпунктах 20.1.3, 20.1.24, 20.1.30, 20.1.31 п. 20.1 ст. 20 ПК України [255; 26]. Зазначимо, що альтернативні санкції податково-правової норми здебільшого закріплені у статтях КУпАП, КК України;

4) за спрямованістю несприятливих для порушника наслідків, на [599, с. 363]:

а) особисті санкції – коли вплив стосується безпосередньо особи правопорушника, що призводить до зміни його громадського і службового становища [599, с. 363]. Прикладом цієї санкції є позбавлення права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на визначений строк (ст. 212, 222 КК України);

б) майнові санкції – пов'язані з певними втратами матеріального порядку (конфіскація майна, штраф) [599, с. 363]. Майнові санкції податково-правової норми здебільшого полягають у накладенні штрафу за порушення податкового законодавства та закріплені у ПК України, КУпАП, КК України.

Зокрема, у ПК України законодавець визначає, що «штрафна санкція (фінансова санкція, штраф) – плата у вигляді фіксованої суми та/або відсотків, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, а також штрафні санкції за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності» (п.п. 14.1.265 п. 14.1 ст. 14 ПК України). У вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) застосовують фінансову відповідальність (п. 111.2 ст. 111 ПК України) [26]. Поряд з цим законодавець рівноцінно визначає пеню як засіб фінансової відповідальності. Однак пеню не потрібно ототожнювати зі штрафом як санкцією податково-правової норми,

оскільки пеня є сумою коштів у вигляді відсотків, яка нарахована на суми грошових зобов'язань у випадках, встановлених ПК України, та не сплачена у встановлені законодавством строки (п.п. 14.1.162 п. 14.1. ст. 14 ПК України) [26].

Фінансова санкція, на думку Р. Усенка, як елемент фінансово-правової норми є тим елементом, який пов'язує норми фінансового права з нормами інших галузей права, дає можливість використати можливості їх нормативних конструкцій та інститутів для досягнення цілей фінансово-правового регулювання. Основне місце серед цих інститутів належить інститутам різних видів відповідальності, об'єднаних в межах узагальненої категорії «фінансова відповідальність» [604, с. 14].

У КУпАП штраф визначено як «грошове стягнення, що накладається на громадян, посадових та юридичних осіб за адміністративні правопорушення у випадках і розмірі, встановлених КУпАП та іншими законами України» (ст. 27 КУпАП) [255]. У КК України під штрафом законодавець розуміє грошове стягнення, що накладається судом у випадках і розмірі, встановлених в Особливій частині КК України, з урахуванням положень ч. 2 ст. 53 КК України (ч. 1 ст. 53 КК України) [256].

Отже, за адміністративним та кримінальним законодавством штраф встановлюється як грошове стягнення за вчинення правопорушень у сфері податкових правовідносин;

5) за галузями права [472, с. 112], якими передбачено відповідальність за вчинення правопорушень у сфері податкових правовідносин, на: а) фінансові санкції, які встановлені ПК України; б) адміністративні санкції, які визначені у КУпАП; в) кримінальні санкції, які закріплені у КК України; г) дисциплінарні санкції, які встановлені КЗпП України тощо.

Отже, санкція податково-правової норми є одним із її структурних елементів, який передбачає вид і розмір державного впливу щодо суб'єкта податкових правовідносин у разі їх невиконання. До того ж, потрібно зазначити, що для санкції податково-правової норми властивими є як загальні, так і особливі ознаки, які нормативно закріплені у ПК України та інших законодавчих актах, що

прямо чи опосередковано регулюють податкові правовідносини [605, с. 50].

Узагальнюючи проаналізоване, вважаємо, що структура податково-правової норми хоча й складається із гіпотези, диспозиції та санкції, однак вони не завжди закріплені у податковому законодавстві класично, тому знаходять своє закріплення у статтях нормативно-правових актів, якими регулюються інші сфери права.

Наявність або відсутність у статті нормативно-правового акта всіх елементів структури норми права дає змогу виокремити такі способи їх викладення [38, с. 354–355; 557, с. 315–316; 110, с. 124], що має місце і у податковому праві, а саме:

а) повний (прямий), який передбачає викладення усіх трьох елементів структури норми права у статті відповідного нормативно-правового акта. Повний спосіб передбачає два варіанти викладення: 1) простий спосіб, який характеризується відсутністю розгорнутих визначень, класифікаційних ознак під час розкриття змісту елементів норми внаслідок їх очевидності; 2) розгорнутий спосіб викладення містить вказівки на ознаки, визначення, поняття, за допомогою яких розкривається зміст того чи іншого структурного елемента норми права [38, с. 354–355; 557, с. 315–316; 110, с. 124];

б) посилковий (відсильний), в умовах якого викладення в статтях нормативно-правового акта містяться не всі структурні елементи правової норми, але є посилання на інші статті цього чи іншого акта. Посилковий спосіб передбачає посилання на ті конкретні статті даного чи інших нормативно-правових актів, в яких міститься «відсутня» частина норми [38, с. 354–355; 557, с. 315–316; 110, с. 124];

в) бланкетний, який передбачає, що для з'ясування змісту гіпотези чи диспозиції та санкції потрібно звертатися не до конкретної статті нормативно-правового акта, а до певної групи чи виду нормативних актів. Отже, у разі бланкетного способу викладу окремі елементи правової норми (як правило, гіпотеза і санкція) викладені в статті одного, а інші (як правило, диспозиція) – у статтях іншого нормативно-правового акта [38, с. 354–355; 557, с. 315–316; 110, с. 124].

4.8 Класифікація податково-правових норм

Правильність і повнота класифікації залежить, насамперед, від вибору її основи, якою є найістотніша ознака, що визначає всі інші ознаки класифікованого явища [54, с. 197].

Як правило, в основі усіх класифікацій податково-правових норм, запропонованих науковцями, закладено теоретичний підхід щодо досліджуваного явища. Тому, ґрунтуючись на засадах як сучасної теорії права [5, с. 286–294; 54, с. 197–202], так і податкового права з урахуванням його специфіки [503, с. 162–194; 127, с. 102–107; 589, с. 230–232], найпрактичніше значущою вважаємо класифікацію податково-правових норм за такими критеріями:

1. За змістом функцій податкового права, на:

а) регулятивні норми права, які є правилами поведінки, призначеними для упорядкування суспільних відносин наданням їх учасникам прав і покладанням на них обов'язків (складають більшість юридичних норм). Передбачають добровільне виконання цих норм (є первинними нормами), розраховані на правомірну поведінку. Регулятивні норми за характером диспозицій, що містяться в них, поділяються на: дозвільні (уповноважувальні), зобов'язувальні та заборонні [5, с. 286]. У цьому разі потрібно зазначити, що:

– дозвільні (уповноважувальні) норми права – наділяють суб'єктів певними правами; вказують на можливість здійснювати певні дії. Містять у своєму тексті слова: «має право», «може» [5, с. 286]. Уповноважувальні податково-правові норми визначають правила поведінки через надання права на здійснення позитивних учинків у сфері оподаткування, тобто особа має право чинити все, що не заважає іншій реалізовувати свої права [589, с. 230];

– зобов'язувальні норми права – накладають на суб'єктів певні обов'язки; вказують на необхідність здійснювати певні дії. Містять слова: «зобов'язаний», «повинен» [5, с. 286]. Зобов'язувальні податково-правові норми зобов'язують здійснити певні дії, спрямовані на мобілізацію коштів державою. Містять усі акти податкового законодавства [589, с. 230];

– заборонні норми права – встановлюють заборони; вказують на необхідність утримуватися від вчинення певних дій. Містять слова: «забороняється», «не вправі», «не може», «не допускається» [5, с. 286]. Заборонні податково-правові норми містять заборону здійснювати певні дії і приписують обов'язок учасників податкових відносин не чинити дій, що порушують або послаблюють податкову дисципліну [589, с. 230];

б) охоронні (попереджувальні) норми права є правилами поведінки, які визначають умови застосування до суб'єкта права попереджувальних заходів державного впливу в конфліктних ситуаціях, а також характер та зміст цих заходів у разі відсутності правопорушення – під час створення суперечливих обставин, що загрожують реалізації регулятивних норм, під час проведення контролю за процесом здійснення права з боку компетентних органів тощо. Мають обвинувачувальний характер, розраховані на конфліктні ситуації, передбачають або психічний примус, або примус фізичний і психічний (є вторинними нормами щодо регулятивних норм) [5, с. 286–287].

Якщо норма права має за мету передусім попередження конкретних видів проступків і ця мета повністю або значною мірою досягається за допомогою факту опублікування такої норми, то правова вимога, безперечно, реалізується дотриманням, а незастосування норми саме свідчить про високу її ефективність. Звичайно, незастосування правової норми може в такому разі бути показником її ефективності лише за відсутності відповідних правопорушень. Навпаки, систематична реалізація норми за допомогою правозастосування зовсім не обов'язково свідчить про її ефективність [606, с. 65];

в) захисні (відбудовні) норми права є правилами поведінки, які визначають державне реагування на порушення закріплених у нормах права суспільних відносин; відновлення правового стану в разі спричинення шкоди суб'єктам права, суспільству, правопорядку, визначають умови застосування до суб'єкта права, що вчинив правопорушення, заходів державно-примусового впливу, характер і зміст цих заходів. Мають оборонний характер, розраховані на неправомірну поведінку, передбачають фізичний примус (є вторинними нормами

стосовно регулятивних і охоронних норм) [5, с. 287].

2. За предметом правового регулювання, на [589, с. 230–231]:

а) податково-правові норми, що забезпечують єдність у формуванні дохідної частини бюджету;

б) податково-правові норми, що визначають технічні вимоги, категорії технічного документа;

в) податково-правові норми, що деталізують особливості визначення окремих елементів податкового механізму, обрахування конкретного порядку;

г) податково-правові норми, що забезпечують специфічний порядок виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин [589, с. 230–231].

3. За методом правового регулювання, на:

а) імперативні норми – категоричні, суворо обов'язкові, не допускають відступів та іншого трактування припису [54, с. 201];

б) диспозитивні норми – диктують варіант поведінки, але тоді надають суб'єктам можливість в межах законних засобів, врегулювати відносини на свій розсуд. Суть такої ширшої правової автономії, якою наділяються учасники відносин, які регулюються диспозитивною нормою, полягає в тому, що сторонам надається можливість самим домовитися про свої взаємні права та обов'язки. На випадок, якщо вони цього не зроблять, потрібно запропонувати певний обов'язковий варіант поведінки. Це зумовлює і особливості викладу диспозитивної норми. Зазвичай її формулюють так: «Якщо інше не передбачено (не встановлено) законом або договором» [54, с. 201].

Л. Заморська на рівні дисертаційного дослідження звертає увагу на те, що надзвичайно близькою (почасти тотожною) до категорії диспозитивних норм є відносно визначені норми права. Однак диспозитивні норми права відображають внутрішню сутність специфічного типу врегульованих правом суспільних відносин, що ґрунтуються на юридичній свободі суб'єктів правовідносин і є похідними від диспозитивного методу правового регулювання. Водночас, на її думку, «відносно визначені норми права відображають зовнішню форму закріплення та вираження особливого виду норм права, що передбачають

нормативно окреслену свободу вибору сторонами правовідносин певного варіанта поведінки. Відносно визначені норми права є похідними від внутрішньої структури норм права та видів її структурних елементів» [607, с. 13]. Відносно визначена норма права загалом як у публічному, так і у приватному праві має однаковий зміст і є диспозитивним, формально-визначеним, загальним правилом поведінки, що встановлюється або санкціонується державою та забезпечується всіма заходами державного впливу, що регулює суспільні відносини і надає їх учасникам право вибору залежно від обставин (юридичних фактів) [607, с. 10];

в) альтернативні норми – припускають різні варіанти поведінки учасників відносин із реалізації податкового обов'язку залежно від конкретних умов (податкові канікули, спосіб оплати або подання звітності) [589, с. 231].

4. За характером психологічного впливу, на:

а) заохочувальні норми – це приписи про здійснення відповідними державними органами певних заходів заохочення за схвалюваний державою та суспільством, корисний для них варіант поведінки суб'єктів, який полягає в сумлінному виконанні своїх юридичних і громадських обов'язків або в досягненні результатів, які перевершують звичайні вимоги [54, с. 201]. Заохочувальні податково-правові норми закріплюють стимули для досягнення результатів, що перевищують усереднені вимоги (податкові пільги) [589, с. 231];

б) рекомендаційні норми – встановлюють варіанти найбажанішого з погляду держави врегулювання суспільних відносин [54, с. 201]. Рекомендаційні податково-правові норми закріплюють вплив на практичну діяльність у сфері оподаткування та виражають імперативний характер податково-правового регулювання [589, с. 231].

5. За територіальною дією, на [342, с. 224]:

а) загальнодержавні податково-правові норми – поширюють свою дію на всю територію України у межах податкових правовідносин;

б) місцеві податково-правові норми – встановлюються органами місцевого самоврядування і поширюють свою дію на територію відповідного територіального утворення у межах податкових правовідносин.

б. За часом дії норм, на:

а) податково-правові норми невизначеного строку дії (загальні). Більшість норм податкового права діє протягом невизначеного строку та припиняє свою дію у разі заміни або скасування [127, с. 107];

б) податково-правові норми з визначенням строку дії (тимчасові, періодичні). Подібні норми трапляються рідше, ніж загальні, і передусім вони пов'язані з веденням певних приписів у зв'язку із прийняттям державного або місцевого бюджетів на бюджетний період [127, с. 107].

Правові норми існують, тривають протягом деякого періоду часу. Час є сукупністю таких ознак як тривалість, послідовність, безперервність, перервність, стійкість, мінливість, нескінченність, безповоротність тощо. І цілісне, сутнісне відтворення відносин у часі здійснюється за рахунок взаємозв'язків цих ознак, що дає змогу зробити більш диференційованим, структурованим розгляд часових характеристик конкретних об'єктів і відповідно оперування ними (темпи, ритми процесів, їх послідовність, тривалість тощо). Право, закони не одномоментні, а тривають, продовжують існувати в часі [608, с. 34].

Як зазначає О. Пушняк, питання про дію норми права в часі – це питання і про дію її форми – нормативного припису, нормативно-правового акта. Дія правових норм у часі буває забезпечуваною державою формальною можливістю використання або формальною необхідністю виконання (дотримання) юридичної норми, обмеженої календарними та фактичними часовими межами. Календарна дія норми права окреслюється конкретними датами – з одного боку датою набрання чинності, з іншого боку – втратою чинності актом, в якому її закріплено. Завдяки цьому не менше значення мають і дати зупинення, відновлення чинності нормативного акта. За вказівкою нормотворця дія тих чи інших правових приписів може бути зупинена на визначений або невизначений час, внаслідок чого вони до відновлення своєї чинності не здійснюють регулятивний вплив на суспільні відносини. Фактична дія норми права – це питання про те, на які юридичні явища стосовно їх розташування в часі (фактичні обставини, юридичні факти, їх наслідки, правовідносини, права й обов'язки) поширюється дія норм

права [609, с. 71–72, 74, 101].

7. За субординацією у правовому регулюванні, на:

а) матеріальні норми (первинний регулятор суспільних відносин) – закріплюють права та обов’язки суб’єктів права, на підставі яких можливо вирішити справу за суттю [5, с. 289]. Матеріальні податково-правові норми – норми, які визначають зміст дій щодо правового регулювання податкових відносин, сутність прав, обов’язків, заборон, спрямованих на їх регулювання, виражають зміст діяльності як правочинних, так і зобов’язаних осіб [127, с. 103];

б) процесуальні норми (вторинний регулятор суспільних відносин) – містять правила про порядок реалізації норм матеріального права та вирішення справи за суттю. Призначення норм процесуального права – встановити «регламент» здійснення прав або виконання обов’язків, закріплених у матеріальних нормах; сприяти досягненню результату, передбаченого нормою матеріального права; реалізовувати право на захист [5, с. 289].

Т. Кравцова зазначає, що процесуальними нормами встановлюється процедура застосування й дії норм матеріального права, а також порядок діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування [610, с. 52].

М. Кучерявенко процесуальні податково-правові норми вважає нормами, що визначають форму реалізації матеріальних норм, установлюють порядок, способи та методи діяльності у сфері оподаткування, закріплюючи конкретні організаційно-правові форми реалізації податково-правових норм. Ці норми спрямовані на регулювання порядку оподаткування (процедури, процесуальних форм), реалізації уповноваженими суб’єктами своїх повноважень [127, с. 103–104].

Н. Махиніч встановлює два підходи до розкриття змісту поняття «податково-процесуальна» норма, а саме: а) у вузькому значенні – це формально визначене правило поведінки, що має загальнообов’язковий характер, встановлюється та охороняється державою, забезпечується її владною силою і регулює порядок, строки, способи, форми реалізації матеріальних норм податкового права, пов’язаних з позасудовим та судовим захистом прав і

законних інтересів учасників податкових правовідносин та вирішенням спорів у сфері оподаткування; б) у широкому значенні – це формально визначене, загальнообов'язкове правило поведінки, яке встановлюється, охороняється державою та забезпечується її владною силою, що регулює процесуальні основи (порядок, строки, способи, форми) реалізації всіх матеріально-правових норм у сфері оподаткування [611, с. 11].

Р. Гаврилюк до процесуальних податково-правових норм загального характеру зараховує норми, що забезпечують здійснення податкових операцій, облік надходження державних грошових коштів, порядок оформлення документації щодо грошових операцій, постановку оперативно-статистичної та бухгалтерської звітності у податкових органах, ведення грошових документів тощо. Водночас до податкового права належать не всі техніко-юридичні норми, які більшою або меншою мірою опосередковують податкову діяльність держави, а лише ті з них, що мають пряме відношення до виникнення, зміни та припинення податкового правовідношення [612, с. 234].

8. За функціями в механізмі правового регулювання, на:

а) основні (загальні) норми – це приписи, які охоплюють своєю дією, як правило, всі правові інститути певної галузі. Ці норми групують в загальну частину галузі і регулюють родові об'єкти [5, с. 291; 54, с. 199]. Основні податково-правові норми вміщено у розділах I та II ПК України;

б) спеціалізовані норми є приписами «нестандартного» характеру і здатні витримувати регулювальне навантаження лише, поєднуючись із основними нормами права (регулятивними, охоронними, захисними). Спеціалізовані норми права закріплюють правові категорії та поняття, визначають цілі, задачі, принципи, засади, межі, методи правового регулювання. Рівень їх нормативності низький [5, с. 287].

Спеціалізовані норми права поділяються на:

– загальні (закріплювальні) – норми податкового права, що фіксують у найзагальнішому вигляді окремі елементи податкових відносин, на які спрямовано правовий вплив [127, с. 105–106];

– установчі – це приписи, які визначають цілі, завдання окремих галузей права, правових інститутів, предмет, форми і засоби правового регулювання, що закріплюють цільові установки законодавця [54, с. 198];

– прогностичні – містять прогнози розвитку правової системи, цілі і завдання галузей та інститутів права [5, с. 294], зокрема й податкового права;

– декларативні (норми-принципи) – норми, які формулюють певні правові принципи, що реалізуються в податково-правовому регулюванні. Забезпечують раціональне застосування податково-правових норм [589, с. 232];

– дефінітивні – норми, що закріплюють загальні категорії, поняття, що мають істотне юридичне значення. Є результатом наукового осмислення та вивчення закономірностей розвитку суспільних відносин [589, с. 232]. Як зауважує М. Кучерявенко, «вони стосуються не окремих елементів податкових відносин, а охоплюють науково сформульовані поняття, правові терміни та категорії. Практично будь-яке податкове законодавство виходить із обов'язковості виокремлення найзагальніших, концептуальних понять податку, збору, мита, бюджетного фонду тощо. Правило поведінки, що закріплено подібною нормою, може бути виокремлене тільки після відповідного аналізу або опосередковано через інші податково-правові норми» [127, с. 106]. Поняття, які вживаються у ПК України, закріплено у ст. 14 ПК України. Однак їх перелік не є вичерпним, оскільки в окремих статтях ПК України можемо простежити визначення інших понять, зокрема: представників платника податків (ст. 19); бази оподаткування (ст. 23); одиниці виміру бази оподаткування (ст. 24); податкової пільги (ст. 30); податкового періоду, базового податкового (звітнього) періоду (ст. 33); податкового обов'язку (ст. 36); податкової адреси платника податків – фізичної особи, податкової адреси юридичної особи (відокремленого підрозділу юридичної особи) (ст. 45); податкової декларації (ст. 46); податкового контролю (ст. 61); ліквідації платника податків (ст. 97); податкових правопорушень (ст. 109) тощо [26];

– оперативні – норми, що демонструють гнучкість податково-правового регулювання і виявляються у відміні певних розпоряджень або в їх пролонгації

(пільги на наступний бюджетний рік або ставки податків) [589, с. 232];

– колізійні – норми, що вказують на можливість вибору під час реалізації податкового обов'язку. Вони вирішують певні суперечності, колізії у разі зіткнення норм, що пов'язані з особливостями правового регулювання. Водночас можуть зіткнутися норми одного законодавчого акта, декількох фінансових законів або законів, якими регулюються різні галузі правового регулювання [127, с. 106]. Проблему колізійності між нормами податкового законодавства України обговорювали як до прийняття ПК України [613, с. 42–47; 614, с. 95–99], так і після вступу його у дію.

9. За юридичною силою нормативно-правових актів, на [327, с. 313]:

а) податково-правові норми, які містяться у законодавчих актах, зокрема у Конституції України, ПК України, МК України, законах з питань митної справи щодо регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України, а також інших нормативно-правових актах, які регулюють податкові правовідносини тощо.

В Україні, як зазначає В. Коростей, «потрібно створити систему прямої законодавчої дії, в якій закони займали б пріоритетне місце і знаходилися б на вершині правових норм. Між законами і тими, для кого вони призначені (суб'єктами), не повинно бути посередників – галузевих правових норм. Закон прямої дії означає його виконання без втручання посередницьких владно-виконавчих і господарських структур для реалізації конкретних цілей і досягнення очікуваного результату» [615, с. 123];

б) податково-правові норми, які містяться у підзаконних нормативно-правових актах, а саме: в указах Президента України, постановах Верховної Ради України, постановах та розпорядженнях Кабінету Міністрів України та ін.

10. За дією поширення на відносини, що виникли до набрання їх чинності, на:

а) ретроактивні податково-правові норми, які наявні тоді, коли правова норма змінює правові наслідки фактів (подій), що відбулися в минулому, до того,

як норма була офіційно опублікована, будучи застосованою до минулих податкових подій [616, с. 59–60];

б) ретроспективні податково-правові норми, під якими розуміється негайне введення у дію правової норми без встановлення, так званого, перехідного періоду, тобто застосування старих норм до подій (фактів, операцій), які відбуваються (тривають) в момент опублікування норми, але почались до моменту її опублікування [616, с. 60].

Отже, проаналізувавши класифікацію податково-правових норм, можемо констатувати, що вона має важливе теоретичне та практичне значення, сприяючи відображенню суті регулювання податкових правовідносин.

4.9 Форми реалізації податково-правових норм

Сьогодні вважається, що «для визначення ефективності правової норми необхідна інформація про результативність діяльності норми. Її ефективність залежить від багатьох чинників, що визначають практичну цінність нормативного документа. Наприклад, ними є зацікавленість суб'єктів права в добровільному виконанні норми, механізм застосування відповідальності за недотримання її основних положень, значущість правового акта і пріоритетність органу, який його видав. Розробляючи правові норми, потрібно урахувувати ці умови та чинники» [615, с. 124].

У теорії права існують різні підходи щодо розуміння реалізації норм права та її форм. Прихильники одного з цих підходів вважають, що реалізація норм права – це: а) втілення положень правових норм у фактичній діяльності (поведінці) суб'єктів права [557, с. 427]; б) процес перетворення положень норми права у конкретні права і обов'язки суб'єктів у межах відповідних правовідносин. Реалізація норм права пов'язана з правомірною поведінкою. У правомірних діях суб'єктів право реалізується, а у неправомірних – порушується [617, с. 8].

До форм реалізації норм права за характером дій суб'єктів вони зараховують:

а) форми безпосередньо реалізації норм права: – дотримання норм права – форма реалізації норм права, яка здійснюється через пасивну поведінку суб'єктів; реалізація забороняючих норм; – виконання – форма реалізації норм права зобов'язуючих правових норм, що полягає в активній поведінці суб'єктів, яку здійснюють незалежно від їхнього власного бажання; реалізація зобов'язуючих норм права; – використання – форма реалізації, коли суб'єкти на свій розсуд за власним бажанням використовують надані їм права; реалізація уповноважуючих норм [557, с. 427–429; 617, с. 8–10];

б) особливу форму реалізації норм права: – застосування норм права – це державно-владна, організаційна діяльність компетентних органів держави і посадових осіб із реалізації правових норм стосовно конкретних життєвих ситуацій винесенням індивідуально-правових рішень (приписів) [557, с. 429], якими одним учасникам правовідносин надаються права, а на інших – покладаються обов'язки [617, с. 10].

Г. Россіхіна, досліджуючи реалізацію фінансово-правових норм, стверджує, що вона може відбуватися в чотирьох формах, а саме: 1) дотримання – непорушення встановлених заборон, тобто це така форма реалізації фінансово-правових норм, за якою суб'єкти фінансового права утримуються від заборонених правом дій; 2) виконання – активне дотримання фінансових приписів; 3) використання – реалізація за розсудом суб'єкта у здійсненні фінансово-правових норм; 4) застосування – здійснюється компетентними органами державної влади і місцевого самоврядування, судами і виражено у вигляді спеціального рішення, яке встановлює на підставі фінансово-правових норм права і обов'язки учасників фінансових правовідносин [618, с. 134–140].

Водночас іншої думки дотримується В. Сухонос, заперечуючи виокремлення застосування норм права як особливої форми їх реалізації, а наполягає на тому, що застосування – це специфічний різновид реалізації права. На його думку, якщо вважати застосування права особливою формою реалізації права, то виникає проблема винесення застосування права за межі форми безпосередньої реалізації права, адже застосування права може бути як у формі

дотримання заборон, так і у формі виконання обов'язків або використання суб'єктивного права. Крім того, він звертає увагу на те, що реалізація і застосування норм права відрізняються одне від одного за суб'єктами реалізації чи застосування: право реалізують усі, а застосовують лише спеціальні органи чи посадові особи [38, с. 467].

Зауважимо, що вчені-адміністративісти висловили думку про те, що немає необхідності виокремлювати дотримання і використання як форми реалізації адміністративно-правових норм, тому що дотримання – це основа будь-якої форми реалізації норм, а використання є різновидом виконання норм уповноважуючого характеру. На їхню думку, правові норми реалізуються їх виконанням – точного, неухильного дотримання учасниками управлінських відносин приписів зазначених норм, та застосуванням, яке полягає у виданні уповноваженим суб'єктом індивідуальних юридичних актів стосовно конкретних справ чи з питань, що виникають у зв'язку із здійсненням виконавчої і розпорядної діяльності, так звана асиміляція правового припису у конкретній об'єктивній ситуації [272, с. 33].

Однак вважаємо, що для реалізації податково-правових норм важливими є як форми безпосередньої реалізації податкового законодавства, а саме: дотримання, використання і виконання, які втілюються в життя безпосередніми діями суб'єктів податкових правовідносин, так і застосування як особлива форма реалізації податково-правових норм, що є державно-владною діяльністю уповноважених на це суб'єктів податкових правовідносин.

Дотримання податково-правових норм характеризується утриманням суб'єктами податкових правовідносин від активних дій чи бездіяльності, які заборонені податковим законодавством, тобто утримання цими суб'єктами від вчинення протиправної поведінки забезпечує реалізацію забороняючих податково-правових норм. Наприклад, неперешкоджання законній діяльності посадової особи контролюючого органу під час виконання нею службових обов'язків та виконання законних вимог такої посадової особи (п.п. 16.1.9 п. 16.1 ст. 16 ПК України) [26] тощо.

Для виконання податково-правових норм характерним є те, що суб'єкти податкових правовідносин незалежно від власного бажання, активно здійснюють зобов'язуючі податково-правові норми. Наприклад, своєчасно повідомляють контролюючі органи про зміну свого місцезнаходження для юридичної особи та зміну місця проживання для фізичної особи – підприємця (п.п. 16.1.11 п. 16.1 ст. 16 ПК України); забезпечують збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку, протягом строків, установлених ПК України (п.п. 16.1.12 п. 16.1 ст. 16 ПК України) [26] тощо.

Використання податково-правових норм полягає в тому, що суб'єкти податкових правовідносин на власний розсуд використовують надані їм права, які закріплено в податковому законодавстві, так реалізуючи дозволяючі податково-правові норми. Наприклад, безоплатно отримувати у контролюючих органах, зокрема і через мережу Інтернет, інформацію про податки та збори і нормативно-правові акти, які їх регулюють, порядок обліку й сплати податків та зборів, права і обов'язки платників податків, повноваження контролюючих органів та їхніх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю» (п.п. 17.1.1 п. 17.1 ст. 17 ПК України) [26] тощо.

Застосування податково-правових норм здійснюється як організаційно-правова діяльність державних органів та уповноважених на це державою суб'єктів, а також їхніх посадових осіб, яка полягає у реалізації податково-правових норм винесенням правозастосувальних актів на основі податкового законодавства з урахуванням певних життєвих обставин. До прикладу, застосуванням реалізуються норми ст. 91 ПК України про податкового керуючого. Так, у разі наявності у платника податків податкового боргу керівник (його заступник або уповноважена особа) контролюючого органу за місцем реєстрації платника податків, що має податковий борг, призначає такому платнику податкового керуючого (посадову (службову) особу контролюючого органу). Податковий керуючий уповноважений описувати майно платника податків, що має податковий борг, в податкову заставу, здійснювати перевірку стану збереження майна, яке перебуває у податковій заставі, описувати майно, на

яке поширюється право податкової застави, для його продажу у випадках, передбачених ПК України, одержувати від боржника інформацію про операції із заставленим майном, а в разі його відчуження без згоди контролюючого органу (за умови, коли наявність такої згоди має бути обов'язковою згідно з вимогами ПК України) вимагати пояснення від платника податків або його службових (посадових) осіб. У разі, якщо платник податків, що має податковий борг, перешкоджає податковому керуючому виконувати повноваження, визначені ПК України, такий керуючий складає акт про перешкоджання платником податків виконанню таких повноважень [26].

Завдяки цьому особливо виокремлюється діяльність органів правосуддя, які, як найспецифічніші юридичні органи, не тільки застосовують норми права, а й за необхідності опрацьовують правоположення, що заповнюють прогалини у законодавстві [557, с. 430].

Суть застосування права під час вирішення спору судом зводиться до того, що суд (етапи застосування норм права): а) визначає, під дію якої норми права підпадають дані суперечливі суспільні відносини; б) відповідно до змісту норми права, що регулює дані відносини, встановлює зміст і обсяг прав і обов'язків його суб'єктів, тобто зміст правовідносин; в) на основі вказівок цієї норми встановлює порядок і строки здійснення правочинів та обов'язків суб'єктів правовідносин [546, с. 47–48].

Отже, усі податково-правові норми, які закріплені в податковому законодавстві, діють до моменту їх зміни чи припинення у встановленому законом порядку уповноваженими на те суб'єктами податкових правовідносин. Водночас 43,06 % опитаних респондентів визнали, що на реалізацію норм податкового права в практичній діяльності фіскальних органів негативно впливає двозначність їх тлумачення (Додаток Б).

Реалізація права, тобто втілення правових приписів у життя, у поведінку людей, неможливе без з'ясування змісту юридичних норм, з'ясування волі законодавця, закладеної в них. Цей процес виявлення волі в юридичній науці і практиці визначено поняттям «тлумачення права» [597, с. 358].

4.10 Тлумачення податково-правових норм

Не втрачає своєї актуальності питання про тлумачення норм права, про що свідчать дослідження вітчизняних та зарубіжних учених, серед яких В. Бабаєв, А. Венгеров, К. Волинка, О. Зайчук, М. Кельман, Б. Малишев, М. Молибога, О. Москалюк, О. Мурашин, І. Онищук, Н. Оніщенко, А. Піголкін, В. Ротань, І. Самсін, О. Тимофєєв, Н. Хома, О. Черданцев, І. Шутак, А. Ярема та інші. Їх наукові праці є підґрунтям дослідження тлумачення податково-правових норм.

Термін «тлумачити» означає висловлювати своє розуміння чого-небудь; давати пояснення до чого-небудь, пояснювати значення чогось, допомагати зрозуміти щось; трактувати; давати своє освітлення фактів, явищ [96, с. 752].

Термін «тлумачення», на думку Т. Кашаніної, доцільно визначати у двох значеннях. У широкому значенні тлумачення є пізнавальним процесом, спрямованим на пояснення явищ природи, соціальних явищ, а також норм права. Водночас у вузькому значенні тлумачення (інтерпретація) є поясненням виразів, формул, символів, тобто пояснення знаків природної або штучної мови. На її думку, саме в цьому значенні, термін «тлумачення» найчастіше вживається і в правознавстві. Тому тлумачення є діяльністю із встановлення змісту правових норм для їх реалізації [619, с. 370].

Своєю чергою, «тлумачення норм права» в юридичній енциклопедичній літературі пояснено як: 1) інтелектуально-вольова діяльність, що спрямована на з'ясування та роз'яснення волі законодавця, яка матеріалізується в нормі права, а також результати цієї діяльності. Застосовується у правотворенні, усіх формах правореалізації, систематизації, правовому вихованні, науковій діяльності [36, с. 914–915]; 2) діяльність із з'ясування або роз'яснення (інтерпретації) змісту норми права з метою її правильного сприйняття, застосування та реалізації [319, с. 326–327].

Щодо терміна «з'ясовувати», то його визначення полягає в тому, щоб визначати, встановлювати щось; досліджуючи, робити щось зрозумілим, ясным; дізнаватися про щось. Своєю чергою, роз'яснення є тотожним до інтерпретації,

яка є поясненням, тлумаченням змісту, значенням чого-небудь [96, с. 311, 328].

Вважаємо за доцільне проаналізувати визначення тлумачення норм права, які запропоновано в окремих наукових дослідженнях. Зокрема, на думку М. Молибога, тлумачення норм права є спеціальною діяльністю інтелектуально-вольового та консеквентивного (логічного) характеру, яка здійснюється офіційними та неофіційними суб'єктами суспільних відносин (органами держави, їх посадовими особами, громадськими організаціями, окремими громадянами) з метою встановлення змісту норми права та розкриття вираженої в ній волі соціальних сил, які перебувають при владі [620, с. 44].

І. Шутак та І. Онищук зазначають, що тлумачення норм права є складним вольовим процесом, спрямованим на з'ясування обсягу й точного змісту норми права і роз'яснення його для інших. Цей процес, на їхню думку, складається з двох частин (елементів): 1) з'ясування змісту норм права, яке є головною і обов'язковою частиною тлумачення. Тлумачення-з'ясування є внутрішнім процесом мислення, який не має зовнішніх форм вираження; 2) роз'яснення є другою частиною тлумачення, яка не завжди слідує за з'ясуванням. Роз'яснення є викладенням сенсу нормативно-правового акта, що стало можливим в результаті з'ясування [54, с. 412–413].

Метою тлумачення норм права є правильне й точне розуміння і застосування закону, а також виявлення його сутності, яка законодавцем вкладена у словесне формулювання. Тлумачення повинне протидіяти різним спробам відійти від змісту норм права, протиставляти дух та букву закону, виявляти зміст того, що сформульоване законодавцем. Головною ідеєю, яка повинна втілювати вчення про тлумачення, є ідея охорони та всебічного зміцнення законності. Тлумачення не вносить та не має вносити зміни й доповнення до чинних норм права. Воно повинно лише пояснити те, що сформульовано в законі [342, с. 269]. Вважаємо, що ця мета є також актуальною і для тлумачення податково-правових норм, однак з урахуванням особливостей податкового законодавства, яке складається з Конституції України, ПК України та інших нормативно-правових актів, які визначено у ст. 3 ПК України та якими врегульовують

питання оподаткування.

На думку О. Тимофєєва, тлумачення податково-правової норми – це «інтелектуально-вольова діяльність, яка є органічною єдністю з'ясування та роз'яснення змісту приписів держави стосовно оподаткування з метою їх належного й однакового застосування, результати якої відображаються в певному акті». Завдяки цьому з'ясування та роз'яснення він розрізняє за сутністю стадій процесу тлумачення, незважаючи на його об'єктивну єдність. З'ясування як перша частина процесу тлумачення податково-правових норм полягає у формуванні в свідомості інтерпретатора уявлення про всі сутнісні параметри цієї норми. Відмінним від з'ясування є те, що на другій стадії процесу тлумачення податково-правових норм інтерпретатор у відповідній формі викладає власне уявлення про смисл норми права, тобто роз'яснення як зовнішня форма тлумачення передбачає обов'язкову наявність зв'язку між інтерпретатором та іншими суб'єктами, що безпосередньо використовують інтерпретаційні акти [621, с. 7–8]. Усі висловлені автором позиції набули подальшого висвітлення у його монографічному дослідженні «Тлумачення податково-правових норм» (2013 р.) [622], що є вагомим внеском у розвиток податкового права.

Отже, з'ясування і роз'яснення є складовими частинами діяльності із тлумачення податково-правових норм. З'ясування норм права, зокрема й податково-правових норм, є внутрішнім процесом мислення, який здійснюється особою за допомогою способів тлумачення і спрямовується на пізнання та розкриття волі законодавця, що виражається у нормі права, а також певний результат з'ясування, якого досягають за допомогою суб'єкта тлумачення в процесі пізнання змісту норми права [36, с. 914–915].

Роз'яснення як частина діяльності із тлумачення норм права, зокрема й податково-правових, визначається у двох аспектах, а саме: 1) є діяльністю особи, яка, маючи зовнішнє вираження, спрямовується на пояснення третім особам змісту норми права; 2) є результатом процесу роз'яснення норми права, який виражається зовнішньо в акті роз'яснення [36, с. 915].

Варто зауважити, що сьогодні серед науковців не досягнуто єдиної думки у

питанні про виокремлення способів тлумачення норм права, тому запропоновано різноманітну кількість таких способів [594, с. 40–96; 623, с. 269–287; 490, с. 457–467; 617, с. 76–134]. Зокрема, О. Черданцев способом тлумачення визначає сукупність однорідних прийомів та правил тлумачення, що ґрунтуються на однорідних аргументах та засобах [623, с. 269–270]. У контексті аналізованого питання В. Бабаєв зауважує, що спосіб тлумачення є діяльністю, яка здійснюється суб'єктами права, спрямованою на встановлення параметрів закону за допомогою відокремленої сукупності прийомів аналізу та синтезу, які дають змогу розкрити зміст конкретних нормативних приписів [490, с. 460]. К. Волинка способи тлумачення норм права визначає як методи та підходи до їх дослідження, способи, за допомогою яких думка інтерпретатора заглиблюється у зміст норми права [624, с. 170].

На основі аналізу підходів щодо тлумачення правових норм, запропонованих у юридичній літературі, загальноновизнаними способами, які ми також можемо застосувати для тлумачення податково-правових норм, слушно вважати мовний (граматичний), логічний, систематичний (системний), історичний (історико-політичний).

За допомогою мовного (граматичного) способу тлумачення з'ясовується зміст норми права здійсненням граматичного аналізу її словесного формулювання на основі лексичних, синтаксичних, морфологічних норм мовознавства [557, с. 416–418]. Зазначимо, що, використовуючи мовний спосіб для тлумачення податково-правових норм, які закріплені у податковому законодавстві, важливим є те, що у ст. 14 ПК України закріплено визначення понять, що вживаються у ПК України. Однак у зазначеній статті визначено не усі поняття, які вживаються у сфері оподаткування. Визначення понять закріплено також в інших законодавчих актах, які регулюють податкові правовідносини. Потрібно зауважити, що у ст. 4 МК України визначено поняття, які вже закріплені у ст. 14 ПК України, однак не є суперечливими між собою за змістом в обох кодексах. До прикладу, платник податків, нерезиденти, резиденти тощо. Адже відповідно до ст. 5 ПК України, якщо поняття та терміни інших нормативно-правових актів є суперечливими до

понять і термінів ПК України, то для регулювання податкових правовідносин застосовують поняття й терміни ПК України. Водночас, інші терміни, які застосовуються у ПК України, однак не визначаються ним, потрібно використовувати у значенні, яке встановлено іншими законами [26].

Також прикладом мовного способу тлумачення є офіційне тлумачення поняття «щомісячне довічне грошове утримання», яке закріплено у п.п. «е» п.п. 165.1.1 п. 165.1 ст. 165 ПК України, що визначається Конституційним Судом України за поданням Верховного Суду України як «неоподаткована грошова виплата як судді, який, маючи право на відставку, продовжує працювати на посаді судді та одержує її з Державного бюджету України у вигляді щомісячного грошового утримання, що є складовою правового статусу судді і однією з гарантій його незалежності, так і судді у відставці, який одержує таку виплату з Пенсійного фонду України за рахунок коштів Державного бюджету України» [625].

Логічний спосіб тлумачення є сукупністю логічних прийомів та правил (закони тотожності та заперечення, закони достатньої підстави та логічного перетворення, висновки з норм та висновки за аналогією тощо), за допомогою яких з'ясовується логічна структура волі законодавця, виражена у нормі права [36, с. 914–915]. Логічний спосіб тлумачення заключається в тому, що тлумачення нормативно-правового акта здійснюється з використанням логічних прийомів та законів формальної логіки. На відміну від граматичного тлумачення, за допомогою якого з'ясовується буквальний зміст того, що закріплено безпосередньо в тексті, метою логічного тлумачення, з використанням правил формальної логіки, є виявлення змісту, який законодавець прагнув подати в тексті закону, однак не висловив [557, с. 418–420]. На нашу думку, для того, щоб застосовувати логічний спосіб тлумачення податково-правових норм, окрім знання законів формальної логіки, а також різних логічних прийомів, потрібно мати неабиякий досвід і досконало володіти знанням податкового законодавства з урахуванням особливостей податкової сфери. Використовуючи логічний спосіб, всебічне тлумачення податково-правових норм можливе завдяки використанню

презумпцій, фікцій, аксіом, преюдицій і судових рішень.

Систематичний (системний) спосіб є сукупністю прийомів та правил, що «розроблені юридичною наукою на підставі вчення про системність права, для з'ясування системного характеру волі законодавця, розуміння системних зв'язків норми права, яка тлумачиться, з іншими нормами, особливо з тими, які регулюють однакові або однорідні суспільні відносини, її місце в системі права» [36, с. 914–915]. Цей спосіб обумовлюється самою системою права. З'ясування змісту конкретних норм зіставленням їх з іншими нормами обумовлюється системністю. Оскільки норми права не існують незалежно одна від одної, тому для глибокого і всебічного з'ясування змісту норми недостатньо її внутрішнього аналізу, а потрібне дослідження її змісту, зв'язків з іншими нормами. Такий спосіб найповніше виявляється у разі зіставлення норм загальної частини галузі права з особливою частиною [557, с. 420]. Встановлення систематичних зв'язків норми, що тлумачиться з іншими, близькими їй за змістом, в одних випадках дає змогу всебічно розглядати попередні в законодавстві норми, які хоча формально не скасовані, проте формально замінені іншими і фактично не діють. За необхідності застосування аналогії закону цей прийом тлумачення допомагає знайти найближчу за змістом норму, що застосовується до конкретного випадку, який підлягає вирішенню. Під час тлумачення необхідно використовувати зв'язок конкретних норм із загальною частиною тієї самої галузі права. Зіставлення статей особливої частини допомагають розкрити зміст норми, що тлумачиться, чіткіше визначити її загальну спрямованість, сферу дії [342, с. 273]. Потрібно зазначити, що ПК України не поділяється на загальну і особливу частини, проте загальними можна вважати положення, що закріплені у статтях 1 – 39-1 розділу I «Загальні положення» та статтях 40 – 132 розділу II «Адміністрування податків, зборів, платежів», що становлять основу оподаткування. Податково-правові норми, які закріплені у цих розділах, продовжуються в наступних розділах ПК України, а саме: III – VI, VIII, IX, XII.

Наприклад, поняття платника податку закріплюється у ст. 15 ПК України, а саме: «платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти

України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їхні відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з ПК України або податковими законами, і на яких покладено обов'язок зі сплати податків та зборів згідно з ПК України». Водночас зауважимо, що статус резидента визначено у п.п. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 ПК України, а нерезидента – п.п. 14.1.122 п. 14.1 ст. 14 ПК України. Своєю чергою, обов'язок зі сплати податків встановлено у п. 36.1 ст. 36 ПК України як податковий обов'язок, що визнається як обов'язок платника податку щодо обчислення, задекларування та/або сплати суми податку та збору в порядку та строки, зазначені у ПК України, законах з питань митної справи [26]. Отже, проаналізовано податково-правові норми, що є загальними для всіх платників податків.

Далі простежується взаємозв'язок цих норм з податково-правовими нормами, які закріплено в інших розділах ПК України щодо визначення:

1) платників загальнодержавних податків, до яких належать: а) платники податку на прибуток підприємств (ст. 133); б) платники податку на доходи фізичних осіб (ст. 162); в) платники податку на додану вартість (ст. 180); г) платники акцизного податку (ст. 212); ґ) платники екологічного податку (ст. 240); д) платники рентної плати (ст. 252–256) [26]. Окремо доцільно визначити, кого законодавець зараховує до платників мита як загальнодержавного податку. Відповідно до п. 9.2 ст. 9 ПК України відносини, які пов'язані з установленням та справлянням мита, врегульовує митне законодавство, якщо інше не передбачено ПК України. Отже, перелік осіб, які є платниками мита, визначено у ст. 276 МК України [254];

2) платників місцевих податків та зборів, а саме: а) платники податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (ст. 266); б) платники транспортного податку (ст. 267); в) платники туристичного збору (ст. 268); в) платники збору за місця для паркування транспортних засобів (ст. 268-1); г) платники земельного податку (ст. 269) [26].

Із проаналізованого зробимо висновок про те, що окрема норма податкового

законодавства продовжує своє закріплення в інших його податково-правових нормах, а також нормах правових актів, якими врегульовано питання оподаткування, що свідчить про доцільність використання системного способу для тлумачення податково-правових норм [626, с. 17].

Історичний (історико-політичний) спосіб є сукупністю прийомів і правил, які використовуються для з'ясування генези норми права, її зв'язків із неправовими джерелами [36, с. 914–915]. За допомогою цього способу відбувається усвідомлення змісту норми права порівнянням закону, що тлумачиться, з його попереднім проектом, з актами, що скасовані з того самого питання, ознайомлення з матеріалами обговорення та прийняття акта, який тлумачиться. Цей спосіб також сприяє виявленню норм, які формально не скасовані, однак фактично втратили своє значення [342, с. 274], тобто відсутні ті суспільні відносини, які регулювались нормою. Історичний спосіб тлумачення необхідний в умовах, коли закони є застарілими та не відображають об'єктивних умов часу їх застосування. Також за допомогою цього способу тлумачення доцільно аналізувати різні джерела, які перебувають за межами права, до прикладу, матеріали обговорення та прийняття проектів нормативних актів, початкові проекти тощо [557, с. 420–421]. За допомогою історичного тлумачення нормативно-правових актів передбачається врахування впливу численних історичних чинників на зміст таких актів [52, с. 492].

Раніше, до прийняття ПК України, регулювання податкових правовідносин здійснювалось розрізненими нормативно-правовими актами, якими сьогодні користуються в ретроспективі. Однак зауважимо, що від часу набрання чинності ПК України, правові норми, які у ньому закріплені, піддавались неодноразовим змінам як внесенням доповнень, якими як скасовувались або ж змінювались діючі податково-правові норми, так і внесенням нових норм. Проаналізувавши на офіційному сайті Верховної Ради України історію ПК України та його редакції, зроблено висновок, що до березня 2018 р. здійснено 110 редакцій цього нормативного акта [627].

Видається, що надалі цікавий історичний аспект для податкової сфери

матиме Рішення Конституційного Суду України від 27 лютого 2018 р. у справі № 1-6/2018, яким визнано неконституційним положення ПК України щодо оподаткування пенсій [628]. Водночас додамо, що оподаткування пенсій в Україні було введено Законом України від 27 березня 2014 р. «Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні» [629].

Зазначимо, що проаналізовані вище способи тлумачення податково-правових норм можуть застосовувати різні суб'єкти податкових правовідносин.

Роз'яснення податково-правової норми, як і норми права загалом, доцільно визначати у двох аспектах: 1) офіційному тлумаченні, яке є сформульованим у спеціальному акті роз'ясненням змісту та цілей правових норм, що є обов'язковим для виконання. Його дають спеціально уповноважені на те компетентні органи; 2) неофіційному тлумаченні, яке не має формально обов'язкового характеру, а сила роз'яснення, яке дають завдяки цьому виду тлумачення, полягає лише в його переконливості та правильності. Неофіційне тлумачення здійснюють, якщо роз'яснення змісту законів та інших нормативних актів можуть надавати не лише певні компетентні органи, але й громадські організації, визначні державні та громадські діячі, учені, а також громадяни в їхньому повсякденному житті [624, с. 172].

Вважаємо, що тлумачення норм права як необхідний елемент правореалізаційного процесу, є характерним і для сфери податкового права із урахуванням особливостей його правового регулювання. Водночас тлумаченню податково-правових норм притаманні загальні ознаки, які є характерними для тлумачення норм права. Зазначимо, що тлумачення податково-правових норм здійснюється суб'єктами податкових правовідносин через осмислення податково-правової норми, що закріплена у податковому законодавстві її точним з'ясуванням та роз'ясненням. За допомогою цього вдається усунути недостатню визначеність, неточність чи незрозумілість податково-правової норми, що є передумовою для подальшого належного вирішення проблемного питання з використанням цієї норми [626, с. 18–19].

Отже, тлумачення податково-правової норми є діяльністю суб'єкта

податкових правовідносин. Вона проявляється як тлумачення-з'ясування змісту правової норми суб'єктом податкових правовідносин, зокрема і як процес мислення без зовнішніх форм вираження, а також як тлумачення-роз'яснення, що полягає у зовнішньому вираженні, тобто викладенні змісту податково-правової норми, закладеного в ній законодавцем. До того ж, тлумачення податково-правових норм здійснюють за допомогою мовного, логічного, стилістичного та історичного способів.

Висновки до розділу 4

Підсумовуючи розглянуту в цьому розділі дисертації проблематику, можна зробити такі висновки:

1. З врахуванням наукових поглядів щодо визначення поняття «податкових правовідносин», зауважено, що сьогодні склався відносно стійкий підхід до визначення їх як суспільних відносин, врегульованих нормами податкового права.

2. Визначено, що деталізація податкових правовідносин стає можливою за допомогою їх класифікації, що сприяє з'ясуванню специфічних властивостей, які мають місце в нормах податкового права. Згруповано та проаналізовано наявний поділ податкових правовідносин, а саме: 1) за метою податкових правовідносин; 2) за характером міжсуб'єктних зв'язків у податкових правовідносинах; 3) за змістом податкових правовідносин; 4) за структурою податкових правовідносин; 5) залежно від особливостей об'єкта податкових правовідносин; 6) за суб'єктним складом податкових правовідносин; 7) за характером правових норм податкових правовідносин; 8) за характером обов'язків у податкових правовідносинах; 9) податкові правовідносини, які відображають певні функції; 10) за часом дії. Водночас 32,16% опитаних респондентів визнали найпоширенішими із видів податкових правовідносин серед суб'єктів податкового права загальнорегулятивні відносини в частині визначення і закріплення кола суб'єктів податкового права та їх правового статусу.

3. Розглянуто наукові підходи щодо визначення поняття «об'єкта», «об'єкта

правовідносин», «об'єкта податкових правовідносин» та з'ясовано, що при визначенні об'єкта податкових правовідносин слід брати до уваги те, що податкове право сьогодні визначається як підгалузь фінансового права, а податкові правовідносини регулюються як нормами податкового, так і фінансового, а також адміністративного, кримінального законодавства. Зауважено, що об'єктом податкових правовідносин не завжди виступає грошовий платіж у формі податку чи збору. При цьому діяльність суб'єктів податкових правовідносин, яка спрямовується на справляння податків та зборів, подання податкової звітності, надання податкових консультацій, здійснення податкового контролю уповноваженими на це органами тощо, також може бути об'єктом цих відносин. Аргументовано, що як об'єкт податкових правовідносин окремої уваги з усіх загальнодержавних податків заслуговують екологічні податки, які є дієвим інструментом, що забезпечує підвищення рівня екологічної безпеки в Україні. Зокрема, ПК України передбачає їх використання як платежів, тобто засобів впливу на поведінку суб'єкта-забруднювача з метою ефективного використання природних ресурсів і збереження навколишнього природного середовища.

Підкреслено, що актуальною сьогодні є проблема визначення поняття суб'єкта податкових правовідносин, адже його інколи ототожнюють із поняттям суб'єкта податкового права. Зауважено, що загальні ознаки, які властиві суб'єктам загальних правовідносин в цілому рівноцінно притаманні суб'єктам податкових правовідносин, а спеціальні ознаки, якими наділені конкретні суб'єкти податкових правовідносин, залежать від видової специфіки цих суб'єктів. Визначено, що суб'єктами податкових правовідносин є: 1) держава; 2) колективні суб'єкти; 3) індивідуальні суб'єкти. Однак закріплення статтею 15 ПК України переліку платників податків не дає вичерпної відповіді на питання щодо виокремлення всіх суб'єктів податкових правовідносин.

4. Обґрунтовано, що правовий статус платників податків як суб'єктів податкових правовідносин характеризується законодавчо визначеною сукупністю прав, свобод та законних інтересів. На основі змісту ст. 17 ПК України права платників податків слід умовно поділити на: 1) права, які забезпечують належне

інформаційне забезпечення платника податків; 2) права, які надають платнику податків можливість використання електронного документообігу; 3) права, які забезпечують економічні інтереси платника податків під час справляння податків; 4) процесуальні права платника податків під час здійснення податкового контролю. З прав платників податків впливають їх законні інтереси, нормативне закріплення яких відсутнє у податковому законодавстві України. Це, своєю чергою, позначається на гарантованості та настанні відповідальності за порушення законних інтересів платників податків. Законні інтереси платників податків як суб'єктів податково-правових відносин полягають у їх прагненні до користування благами податкової сфери, які не суперечать законодавству України та полягають у можливості здійснення податкового планування та оптимізації оподаткування, мінімізації витрат, пов'язаних з податковим контролем, стабільності податкового регулювання в певний податковий період тощо.

Зазначено, що обов'язки платника податків як суб'єкта податково-правових відносин, які закріплено у податковому законодавстві, враховуючи положення ст. 16 ПК України, доцільно поділити на дві групи: 1) обов'язки платника податків щодо виконання ним норм податкового права з приводу організації належної сплати податків; 2) обов'язки платника податків по відношенню до його діяльності з контролюючими органами. Обидві групи обов'язків платників податків є взаємодоповнюючими та взаємопов'язаними між собою.

5. Зауважено, що юридичні факти, незважаючи на їх загальноправове та галузеве дослідження, залишаються актуальними з позицій теорії права, а також податкового права. Юридичні факти, закріплені у нормах податкового законодавства, сприяють постійній динаміці податкових правовідносин. Зважаючи на те, що крім реальних юридичних фактів, настання яких передбачено нормами податкового законодавства України, наявні правові презумпції, які у податковому праві слід визнавати умовними юридичними фактами, та правові фікції, які є уявними юридичними фактами, неможливими для виконання, що можуть впливати на виникнення, розвиток та припинення податкових правовідносин. Також зазначено про правові аксіоми та правові преюдиції, які, як

у сфері права загалом, так і в податковому праві зокрема, хоч і не визнаються юридичними фактами, однак здійснюють певний вплив на них та слугують для пояснення сутності юридичного факту в податковому праві.

6. Визначено, що правові норми окремих галузей права тісно взаємодіють із податково-правовими нормами. Податково-правові норми знаходять своє продовження у законодавстві, яким регулюється кожна із цих галузей права. Зауважено, що в основі як загальнотеоретичного визначення поняття норми права, так і поняття податково-правової норми, присутні ознаки, зміст яких створює можливість для характеристики податково-правової норми, яка є основою в регулюванні сучасних податкових відносин. Розглянуто ознаки правових та податково-правових норм та з'ясовано, що вони потребують подальших наукових пошуків щодо їх структурно-логічної побудови, методології і практики правового регулювання податкових відносин. Вказано, що податково-правові норми хоча і мають риси фінансових, однак їх закріплення у законодавстві, зокрема, податковому, дає підстави виокремлювати їх у системі норм права.

7. Визначено, що структурними елементами податково-правової норми є гіпотеза, диспозиція, санкція, які доцільно класифікувати з використанням чинного податкового законодавства України. Гіпотеза податково-правової норми є тим її структурним елементом, що визначає для суб'єкта податкових правовідносин умови, обставини, яких він повинен дотримуватись. Зазначено, що гіпотеза відсутня в окремих податково-правових нормах, закріплених у ПК України. Це можна пояснити тим, що такі податково-правові норми реалізуються під час діяльності згаданих суб'єктів податкових правовідносин, яка і є тією умовою, що створює необхідність керуватися вимогами податково-правових норм, які адресовані цим суб'єктам.

З'ясовано, що особливістю диспозицій податково-правових норм є те, що вони містять правила поведінки для учасників податкових правовідносин та визначають їх права і обов'язки. Застосування (використання) диспозицій податково-правових норм залежить від предмета податково-правового

регулювання та суб'єкта податкових правовідносин.

Вказано, що санкція податково-правової норми є одним із її структурних елементів, який передбачає вид і розмір державного впливу щодо суб'єкта податкових правовідносин у разі їх невиконання. Для санкції податково-правової норми властивими є як загальні, так і особливі ознаки, які нормативно закріплюються у ПК України та інших законодавчих актах, що прямо чи опосередковано регулюють податкові правовідносини.

8. Зосереджено увагу на тому, що найбільш практично значущою є класифікація податково-правових норм за наступними критеріями: 1) за предметом правового регулювання; 2) за методом правового регулювання; 3) за характером психологічного впливу; 4) за змістом функцій та їх регулюванням в сфері податкового права; 5) за юридичною силою нормативно-правових актів; 6) за територіальною дією; 7) за часом дії норм; 8) за субординацією у правовому регулюванні; 9) за дією поширення на відносини, що виникли до набрання їх чинності.

9. Визначено, що формами реалізації податково-правових норм є: 1) дотримання податково-правових норм, яке характеризується утриманням суб'єктами податкових правовідносин від активних дій чи бездіяльності, які заборонені податковим законодавством, тобто утримання цими суб'єктами від вчинення протиправної поведінки забезпечує реалізацію забороняючих податково-правових норм; 2) виконання податково-правових норм, яке характеризується тим, що суб'єкти податкових правовідносин незалежно від власного бажання, активно здійснюють зобов'язуючі податково-правові норми; 3) використання податково-правових норм, яке полягає в тому, що суб'єкти податкових правовідносин на власний розсуд використовують надані їм права, які закріплено в податковому законодавстві, таким чином реалізуючи дозволяючі податково-правові норми; 4) застосування податково-правових норм, яке здійснюється як організаційно-правова діяльність державних органів та уповноважених на це державою суб'єктів, а також їх посадових осіб, яка полягає у реалізації податково-правових норм шляхом винесення правозастосувальних актів

на основі податкового законодавства України з врахуванням певних життєвих обставин. Водночас 43,06 % опитаних респондентів визнали, що на реалізацію норм податкового права в практичній діяльності фіскальних органів негативно впливає двозначність їх тлумачення (Додаток Б).

10. На основі аналізу підходів щодо тлумачення правових норм, запропонованих у юридичній літературі, загально визнаними способами, які доцільно також застосувати для тлумачення податково-правових норм, визначено мовний (граматичний), логічний, систематичний (системний), історичний (історико-політичний). Зауважено, що тлумачення норм права як необхідний елемент правореалізаційного процесу, є характерним і для сфери податкового права із врахуванням особливостей його правового регулювання. Водночас тлумаченню податково-правових норм притаманні загальні риси, які є характерними для тлумачення норм права. Зазначено, що тлумачення податково-правових норм здійснюють суб'єкти податкових правовідносин, осмислюючи податково-правову норму, що закріплена у податковому законодавстві шляхом її точного з'ясування та роз'яснення. За допомогою цього вдається усунути недостатню визначеність, неточність чи незрозумілість податково-правової норми, що є передумовою подальшого належного вирішення питання із використанням цієї норми.

РОЗДІЛ 5

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЯК СКЛАДОВА ПОНЯТІЙНО-КАТЕГОРІАЛЬНОГО АПАРАТУ ПОДАТКОВОГО ПРАВА УКРАЇНИ

5.1 Правові засади відповідальності за порушення податкового законодавства України

Необхідною умовою забезпечення правопорядку у сфері правовідносин, виконання усіма суб'єктами своїх обов'язків є встановлення відповідальності за їх невиконання або неналежне виконання. Не є винятком і податкові правовідносини, які характеризуються значною кількістю неправомірних зловживань як з боку платників податків, так і з боку державних органів. Це зумовило детальне, хоч і недосконале закріплення на нормативному рівні відповідальності для регулювання відносин, що виникають у зв'язку з порушенням податкового законодавства [630, с. 60].

В Україні за порушення податкового законодавства винних осіб притягують до відповідальності, передбаченої у ст. 111 ПК України, а саме: фінансової, адміністративної та кримінальної [26]. Порядок їх реалізації регулюють різні нормативно-правові акти.

Відповідальність за порушення податкового законодавства України є важливою складовою правового регулювання податкових правовідносин, найчисельнішими суб'єктами яких є платники податків.

Податкове законодавство (англ. tax legislation) – це сукупність нормативно-правових актів, які містять правові норми, об'єднані спільним предметом регулювання – відносинами у сфері податкової діяльності. До прийняття ПК України, законодавчі акти, покладені в основу податкового законодавства, становили певну систему: а) загальні нефінансові закони (конституційні закони або закони, що належали до інших галузей права, які містили податкові норми); б) загальні фінансові закони (переважно бюджетні закони); в) загальні податкові

закони (законодавчі акти, що містили положення, які регулювали податкову систему загалом); г) спеціальні податкові закони (законодавчі акти, які регулювали окремі групи або види податків) [56, с. 319]. Сучасне податкове законодавство України також має системний міжгалузевий та міжнародно-правовий зміст.

Одним із принципів, на яких ґрунтується податкове законодавство України, є невідворотність настання визначеної законом юридичної відповідальності у разі порушення податкового законодавства (п.п. 4.1.3 п. 4.1 ст. 4 ПК України) [26].

Відповідальність за порушення податкового законодавства – це юридична відповідальність, через установлений законодавством механізм якої реалізується державний примус у податковій сфері. Важливе значення для встановлення взаємозв'язку між державним примусом і юридичною відповідальністю має «обов'язок». Саме у державному примусі до реального виконання обов'язків полягає головне призначення відповідальності [56, с. 79].

Сплата податків та зборів у порядку і розмірах, встановлених законом, є конституційним обов'язком кожного. Ця норма, закріплена у ч. 1 ст. 67 Конституції України, логічно продовжена у ПК України, зокрема в ст. 36, яка визначає податковий обов'язок платника податку. За невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку, що є безумовним та першочерговим стосовно інших неподаткових обов'язків, платник податків, крім випадків, визначених ПК України або законами з питань митної справи, несе відповідальність [26].

Отже, беручи за основу статті 110, 111 ПК України, за порушення податкового законодавства настає фінансова, адміністративна та кримінальна відповідальність. Своєю чергою, контроль за дотриманням податкового законодавства покладено на контролюючі органи [26]. Водночас зауважимо, що Конституцією України закріплено гарантію про те, що «ніхто не може відповідати за діяння, які на час їх вчинення не визнавалися законом як правопорушення» (ст. 58 Конституції України) [248].

З приводу цього виникає ситуація, коли наявна певна колізія між галуззю (фінансове право) і підгалуззю (податкове право) в частині застосування санкцій,

перелік яких у ПК України значно ширший (адміністративні, фінансові, кримінальні) з різноманітними заходами впливу. Вказана ситуація вимагає узгодження питань, що пов'язані із родовою ознакою податкових і фінансових відносин та видами юридичної відповідальності за їх порушення.

Відповідальність за порушення податкового законодавства України платниками податків повинна ґрунтуватися на конституційних нормах щодо індивідуального характеру юридичної відповідальності особи (ст. 61 Конституції України) [248]. На думку М. Хавронюка, «зміст цієї норми полягає в тому, що при призначенні покарання, стягнення, застосування інших заходів, пов'язаних з притягненням особи до юридичної відповідальності того чи іншого виду мають враховуватися дані про особу винного, зокрема такі, що пом'якшують та обтяжують відповідальність, дані про ступінь її вини, мету і мотиви вчинення правопорушення тощо і з урахуванням цих даних має остаточно вирішуватись питання про вид і міру покарання (стягнення), про можливість звільнення особи від відповідальності чи від покарання (стягнення тощо)» [246, с. 258]. Однак, як слушно зауважує Д. Лук'янець, принципу індивідуалізації юридичної відповідальності, закріпленому у ст. 61 Конституції України, не відповідає нормативна конструкція фінансової відповідальності за ПК України, що є істотною прогалиною у правовому регулюванні податкових відносин. Зазначений конституційний принцип реалізований у правовому регулюванні кримінальної та адміністративної відповідальності [631, с. 82–85].

Вагомою теоретичною основою у вивченні фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства стали також праці українських вчених І. Безклубого, С. Бобровника, І. Гриценка [632, с. 129–140, 353–390], В. Грищука [633, с. 266–289], О. Грищук [634, с. 98–126], С. Кравчука [635, с. 105–116], Л. Луць [499, с. 355–358], О. Петришина, С. Погребняка, В. Смородинського [412, с. 255–263], О. Скакун [5, с. 471–481] та інших.

Зауважимо те, що в Україні кожен повинен виконувати свій конституційний обов'язок щодо сплати податків і зборів у порядку та розмірах, встановлених законом (ст. 67 Конституції України) [248]. Сьогодні основним нормативно-

правовим актом, який врегульовує ці питання є ПК України.

Конституцією України визначено також обов'язок кожного неухильно додержуватися Конституції України та законів України. Незнання законів не звільняє від юридичної відповідальності (ст. 68 Конституції України) [248].

Як слушно зазначає А. Суббот, «особливим нормативно-правовим засобом забезпечення права особи на безпеку виступає юридична відповідальність. Юридична відповідальність – це встановлені державою заходи впливу державно-владного (примусового) характеру, закріплені Конституцією України і іншими нормативно-правовими актами, а також міжнародними договорами, в силу яких правопорушник повинен зазнавати несприятливих наслідків і прикрості особистого, організаційного і майнового характеру за скоєне порушення прав і свобод людини і громадянина з метою покарання і профілактики подальших правопорушень» [437, с. 82].

У правовій науці юридичну відповідальність за своїм сутнісним змістом класифікують, як правило, на два види: позитивний (перспективний) – відповідальність за теперішнє і майбутнє; та негативний (ретроспективний) – відповідальність за минуле [633, с. 293].

Перспективна відповідальність має добровільний, позитивний характер і ґрунтується на індивідуальному почутті обов'язку щодо певних соціально корисних дій та вибору їхніх варіантів у майбутньому. Ретроспективна відповідальність – це реакція суспільства на вже вчинене особою раніше [636, с. 222]. Залежно від характеру наслідків поведінки особи вона буває позитивна та негативна. Позитивна відповідальність – це, насамперед, свідоме розуміння інтересів держави та суспільства, яке виявляється у правомірній поведінці [634, с. 117] та виражається у заохоченні (стимулюванні) особи за соціально корисні вчинки. Негативна відповідальність призводить до осуду й покарання порушника і найчастіше реалізується примусово [636, с. 222; 637, с. 24–25; 638, с. 53].

Вважаємо, що у податковому праві перспективна та ретроспективна відповідальність має запобіжний профілактичний зміст на індивідуальному та

колективному рівнях. Беручи до уваги те, що впродовж дослідження аналізуватимемо відповідальність за порушення податкового законодавства, то вважаємо за доцільне розглядати юридичну відповідальність у ретроспективному негативному напрямі, який переважає серед теоретиків права.

Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства – це вид відповідальності, який реалізують через накладення на платників податків штрафів та фінансових санкцій у разі допущення ними порушень у сфері податкових правовідносин [57, с. 133]. Цей вид відповідальності встановлюється та застосовується згідно з ПК України та іншими законами у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені (п. 111.2 ст. 111 ПК України), що зараховують до бюджетів, до яких згідно із законом зараховують відповідні податки та збори (п. 113.1 ст. 113 ПК України). Штрафні (фінансові) санкції (штрафи) застосовують «за кожне вчинене разове та триваюче порушення окремо у разі вчинення платником податків двох або більше порушень податкового законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» (п. 115.1 ст. 115 ПК України). За одне податкове правопорушення контролюючий орган застосовує тільки один вид штрафної (фінансової) санкції (штрафу), передбаченої ПК України та іншими законами України (п. 116.2 ст. 116 ПК України). Види порушень податкового законодавства визначено у статтях 118 – 128-1 ПК України [26]. Однак у ПК України не встановлено вік, з якого платник податку, який порушив податкове законодавство, притягується до фінансової відповідальності.

У правовій доктрині фінансову відповідальність науковці відзначають як максимально наближену до адміністративної відповідальності та виокремлюють низку спільних характеристик, а саме: а) публічно-правовий характер; б) спрощена процедура застосування заходів відповідальності порівняно з кримінальною; в) приблизно однаковий ступінь суспільної небезпеки [639, с. 213].

Адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства є заходами адміністративного впливу за допомогою адміністративно-правових норм, що містять осуд винного і його діяння та негативних наслідків.

Особливістю цього виду відповідальності є застосування до порушника адміністративних санкцій, які не мають тяжких правових наслідків; застосовуються в разі менш тяжких податкових правопорушень (провин); не спричиняють судимості [63, с. 63].

На основі ч. 2 ст. 9 КУпАП адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства платниками податків настає, якщо за ці порушення не притягують відповідно до закону до кримінальної відповідальності [255]. Вважаємо, що підставою адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства платником податків є його протиправна, винна (умисна або необережна) дія чи бездіяльність, що посягає на охоронюваний законом порядок у галузі фінансів і підприємницької діяльності [640, с. 279–282]. Склади цих правопорушень та розмір штрафу, який є кратним до неоподаткованого мінімуму доходів громадян, до прикладу, визначено статтями 163-1 – 163-3, 164-1, 164-5, 165-1 КУпАП. До адміністративної відповідальності притягуються особи, які досягли шістнадцятирічного віку на момент вчинення адміністративного правопорушення (ст. 12 КУпАП) [255].

Кримінальна відповідальність за порушення податкового законодавства – це відповідальність, що настає лише у випадку навмисного ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що входять у систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку [63, с. 64]. До кримінальної відповідальності притягуються платники податків, які порушують податкове законодавство України ухиленням від сплати податків та зборів у значних, великих, особливо великих розмірах. Ця норма закріплена у ст. 212 КК України. У примітці до цієї статті зазначено, що: «а) під значним розміром коштів розуміємо суми податків, зборів та інших обов'язкових платежів, які в тисячу і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян; б) під великим розміром коштів розуміємо суми податків, зборів та інших обов'язкових платежів, які в три тисячі і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян; в) під особливо великим розміром коштів розуміємо суми податків,

зборів, інших обов'язкових платежів, які в п'ять тисяч і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян» [256].

Водночас нагадаємо, що особа звільняється від кримінальної відповідальності за діяння, передбачені частинами 1–3 ст. 212 КК України, якщо вона до притягнення до кримінальної відповідальності сплатила податки, збори, обов'язкові платежі, а також відшкодувала шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня) (ч. 4 ст. 212 КК України) [256].

Кримінальній відповідальності підлягають особи, яким до вчинення злочину виповнилося шістнадцять років (ч. 1 ст. 22 КК України) [256].

Також за порушення податкового законодавства винні особи притягуються до інших видів відповідальності.

У разі, якщо порушення трудової, службової дисципліни призвело до порушення податкового законодавства, то особа, що здійснила дисциплінарний проступок, притягується до дисциплінарної відповідальності в порядку, визначеному статтями 147–152 КЗпПУ [583], а у разі, коли неправомірними діями посадових осіб податкових органів завдано збитків, податкові органи притягуються до цивільно-правової відповідальності [641, с. 213].

Т. Ямненко виокремлює кілька причин і підстав для зловживання з боку податкових органів, а саме: 1) економічні (бюджет необхідно наповнювати, а найдохіднішим джерелом є податки; держава у будь-якому випадку зацікавлена в акумулюванні якнайбільшої кількості надходжень, насамперед, законними способами, водночас зловживання можуть бути такими самими); 2) фінансові (в умовах скорочення заробітних плат державним службовцям особливо актуальним є питання особистого збагачення використанням службового становища); 3) технічні (вади юридичної техніки, прогалини та колізії в законах); 4) політичні (у Верховній Раді України лобіюються переважно ті податкові норми, що вигідні представникам бізнесу – прихильникам більшості чи правлячої сили); 5) організаційні (існує неузгодженість дій контролюючих органів, дублювання їх повноважень, конкуренція норм підзаконних нормативно-правових актів таких органів) [642, с. 188].

У науковій літературі також виокремлюють підходи для досягнення взаєморозуміння та співробітництва між податковими органами та платниками податків за допомогою: 1) забезпечення широкого та повного інформування платників податків стосовно їх місця, ролі і значення у податковій системі, відповідних прав і обов'язків; 2) організації ефективного зворотного зв'язку із різними групами платників податків; 3) залучення платників податків до участі у процесі прийняття рішень на різних рівнях податкової системи (починаючи з місцевого рівня і закінчуючи національним); 4) формування податкової культури як платників податків, так і працівників податкових органів [198, с. 45–46].

Узагальнюючи вищевикладене, вважаємо, що, загалом, притягнення до відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства врегульовано національною нормативно-правовою базою. Правові норми щодо притягнення до фінансової відповідальності закріплено у ПК України, до адміністративної – у КУпАП, до кримінальної – у КК України. Однак ці норми потребують уніфікації (деадміністративізації, а в інших випадках – декриміналізації) з метою покращення їх дії у податковому праві України [640, с. 281].

5.2 Податкові правопорушення та їх види

Сьогодні у міжнародній спільноті спостерігаються економічні, політичні та правові зміни, які вимагають динамічного розвитку правових норм у податковій сфері. Це сприяє змінам у податковому законодавстві кожної з країн, яке регулює притягнення винних до відповідальності за податкові правопорушення. Ці правопорушення ґрунтуються на порушенні громадянами обов'язку щодо сплати податків і зборів, які згідно з Конституцією України (п. 1 ч. 2 ст. 92) [248] та конституціями інших країн [643] встановлюються законами.

Теоретичні праці вітчизняних науковців, в яких зосереджено увагу на дослідженні поняття, складових елементів та видів правопорушення, не втрачають своєї значущості. Зокрема, вивчали ці питання С. Бостан, С. Гусарев, О. Зайчук, Р. Калюжний, С. Легуша, Л. Луць, Н. Оніщенко, Н. Пархоменко,

О. Петришин, О. Скакун, С. Тимченко, М. Цвік та інші.

Своєю чергою, серед фахівців податкового права не втрачає актуальності дослідження природи та різновидів податкових правопорушень, про що свідчать їхні праці. Питання про податкові правопорушення у своїх роботах висвітлили О. Бандурка, Ю. Венгер, О. Гедзюк, О. Гетманець, В. Ковтун, О. Короп, М. Кучерявенко, В. Куслій, Н. Онищук, О. Покатаєва, В. Понікаров, С. Попова, А. Роздайбіда, М. Трипольська, Д. Хандусенко, О. Шуміло та інші.

Не применшуючи важливість досліджень вищезгаданих вчених, вважаємо, що категорія «податкове правопорушення» потребує поглибленого дослідження, з урахуванням наявних спорів, які виникають у податковій сфері та є одними з найчисельніших після соціальної сфери. До прикладу, у 2016 р. кількість справ у адміністративних судах із податкових спорів сягнула 28 706, а із соціальних – 44 747 [644, с. 7].

Загальна характеристика терміна «правопорушення» містить у собі порушення норми поведінки, встановлені законами чи іншими нормативними актами [362, с. 608; 96, с. 601; 357, с. 527].

Деталізація поняття «правопорушення» виокремлює такі його ознаки: 1) антисуспільну дію, що завдає шкоди суспільству, суспільним відносинам або особі; 2) суспільну небезпеку діяння (дії чи бездіяльності); 3) протиправність діяння; 4) винність особи, що вчинила суспільно небезпечне діяння; 5) деліктоспроможність суб'єкта, що вчинив правопорушення; 6) юридичну відповідальність за порушення норм права. Обов'язковою ознакою правопорушення є вина [319, с. 267; 36, с. 720].

У теорії права правопорушення визначено як протиправне винне (або без вини) діяння (дія або бездіяльність), вчинене суб'єктом права, що порушує правопорядок і заподіює (або може заподіяти) соціальну шкоду окремим особам, суспільству, державі та притягнення до юридичної відповідальності [288, с. 247–248].

Узагальнені підходи у розумінні і тлумаченні поняття правопорушення з урахуванням особливостей відносин у податковій сфері можна використовувати

для визначення поняття податкового правопорушення. Звернемо увагу на те, що у фінансово-економічній теорії під податковим правопорушенням також розуміють протиправну дію чи бездіяльність, що полягає в невиконанні або неналежному виконанні платником податків обов'язків зі сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів до бюджету, державних цільових фондів або в порушенні органом державної податкової служби чи його посадовою особою прав і законних інтересів платників податків, за яке встановлено юридичну відповідальність [57, с. 572]. Таке визначення поняття податкового правопорушення не є універсальним за своїм призначенням.

Серед теоретиків податкового права існують різні за змістом підходи щодо визначення податкового правопорушення. Це стосується ознак протиправності діяння (дії чи бездіяльності), суспільної небезпеки та завданої об'єкту посягання шкоди [348, с. 150; 645, с. 11; 646, с. 44; 647, с. 195; 648, с. 258].

Законодавець України розглядає податкове правопорушення як протиправне діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвело до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених ПК України та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (п. 109.1 ст. 109 ПК України) [26]. Вважаємо, що основними ознаками податкового правопорушення у цьому разі є протиправність діяння, визначення суб'єкта цього правопорушення, а також органів (посадових осіб), що уповноважені розглядати податкові правопорушення.

Є. Усенко, беручи до уваги законодавчу дефініцію податкового правопорушення, слушно зазначає про те, що «є підстави розглядати податкове правопорушення як комплексне міжгалузеве правове поняття» [649, с. 117].

Звернемо увагу на п. 109.2 ст. 109 ПК України, у якому йдеться про необхідність здійснення контролю за дотриманням і виконанням вимог податкового законодавства та відповідальність за його порушення, передбачену ПК України та іншими законами [26].

Однозначним у визначеннях податкового правопорушення є те, що воно

пояснюється як протиправне винне діяння, якому притаманні вказані вище ознаки. Цієї думки дотримуються О. Гетманець, М. Кучерявенко, О. Покатаєва, О. Шуміло та інші [415, с. 335; 245, с. 129].

Зазначимо, що термін «діяння» характеризується достатньо широким діапазоном його тлумачення та використання як у вітчизняній, так і в зарубіжній науковій та нормативно-правовій літературі. Деякі американські вчені його розглядають як певну поведінку, що складається з трьох частин: 1) джерело поведінки, тобто рухи тіла; 2) певна оточуюча обстановка; 3) наслідки поведінки особи. Інші дослідники, як слушно зазначає Д. Каменський, поділяють діяння на два види: позитивні, тобто активні вияви поведінки, та негативні, що, навпаки, характеризуються бездіяльністю. Виокремлюють і, так звані, внутрішні діяння, або, інакше кажучи, «діяння розуму», тобто певні внутрішні психічні процеси у свідомості особи, що не виявлені в зовнішній поведінці особи [650, с. 145–146].

Зауважимо те, що «позитивні» і «негативні» діяння є протиправними і здебільшого визначені як дія чи бездіяльність, після завершення яких настає негативний результат.

У праві України визначають юридичне діяння, як один із видів соціального діяння у сфері правового регулювання, що набуває вигляду дії чи бездіяльності суб'єктів права і призводить до правових наслідків. На думку О. Тихомирова, дія є формою активного волевиявлення суб'єкта права, а її результатом є зміни у навколишньому середовищі та оточенні суб'єкта дії. Бездіяльність є протилежністю дії і полягає в утриманні суб'єкта права від здійснення певних дій як пасивна форма його зовнішнього волевиявлення, невтручання в процес соціальної взаємодії інших суб'єктів [651, с. 183].

Терміном «протиправне діяння» оперує й національне податкове законодавство, хоча не закріплює його нормативне визначення, поділяючи лише на дію та бездіяльність, що полягають у порушенні правових норм, закріплених у податковому законодавстві.

Беручи до уваги наукові позиції теоретиків права щодо характеристики ознак правопорушення [342, с. 284–285; 469, с. 624–625; 5, с. 464; 499, с. 350;

326, с. 362], вважаємо за доцільне виокремлювати як об'єктивні, так і суб'єктивні ознаки податкового правопорушення.

Отже, об'єктивними ознаками податкового правопорушення є [652, с. 13–18]:

1) суспільна шкода, яка створює умови для суспільної небезпеки [342, с. 284–285]. Ця ознака характеризується певною небажаністю майнового характеру, яка заподіюється суб'єктам податкових правовідносин, та передбачає настання негативних наслідків. Ступінь суспільної шкоди може бути різним, що відображено в реалізації примусу з боку держави до порушника податкових відносин;

2) протиправність [488, с. 624–625]. Ця ознака полягає в тому, що не кожне діяння є правопорушенням, а лише те, яке відбувається всупереч правовим нормам, які визначені податковим законодавством. Протиправність полягає в тому, що особа, здійснюючи протиправну дію (активну чи бездію), порушує податкове законодавство;

3) караність [5, с. 464], яка полягає у застосуванні до правопорушника заходів державного впливу у вигляді заходів фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності.

Суб'єктивними ознаками податкового правопорушення є [652, с. 13–18]:

1) винність – відображає внутрішнє свідоме ставлення особи до вчинених протиправних за змістом і шкідливих за наслідками діянь у формі умислу чи з необережності [281, с. 235].

За загальним правилом, якщо в діянні людини вини немає, то вона не може притягатися до відповідальності. Разом з тим, це правило не є абсолютним [653, с. 218];

2) осудність (деліктоздатність). Ця ознака характеризується тим, що податкове правопорушення вчиняє деліктоздатна особа [326, с. 362], яка за своїм фізичним і психологічним станом усвідомлює характер і значення свого протиправного діяння та вчиняє його з метою отримання деліктного результату. Мотиви вчинення податкових правопорушень мають корисливий зміст.

Саме сукупність установлених законом суб'єктивних і об'єктивних ознак, які визначають протиправний вчинок як податкове правопорушення, визначаються як склад податкового правопорушення [265, с. 105], що є єдиною підставою притягнення до відповідальності порушника податкового законодавства.

Вказані вище ознаки податкового правопорушення утворюють його склад, який потрібно відрізнити від податкового правопорушення як юридичного факту. Склад правопорушення визначають як юридичну конструкцію, яка складається із системи ознак (елементів) акта поведінки, що є необхідними та достатніми для кваліфікації його правопорушенням та притягнення правопорушника до відповідальності [5, с. 466]. Склади податкових правопорушень визначено у статтях 117 – 128-1 ПК України, а також у КУпАП та КК України стосовно порушення податкового законодавства України.

На основі узагальнення наукових підходів щодо визначення елементів складу податкового правопорушення [127, с. 329–333; 348, с. 149–151; 654, с. 54–68; 648, с. 257], потрібно зазначити, що такими елементами є:

1) об'єкт податкового правопорушення, який є сукупністю суспільних відносин, що регулюються та/або охороняються нормами податкового законодавства, яким внаслідок вчинення правопорушення може бути заподіяна або заподіюється шкода. У теорії права об'єкт правопорушення поділяють на дві категорії: а) загальний (система суспільних відносин, які ґрунтуються на загальнолюдських цінностях та охороняються правом); б) конкретний (відносини, які виникають з приводу безпосереднього матеріального або нематеріального блага) [5, с. 467]. Цю думку підтримує А. Роздайбіда під час визначення об'єкта податкового правопорушення. Як загальний об'єкт податкових правопорушень він визначає сукупність суспільних відносин у сфері державного управління податковою системою, які забезпечують її стабільність, а як конкретний (родовий) об'єкт пропонує виокремити порядок здійснення податкових обліків і звітності; встановлений законодавством порядок здійснення податкового контролю і сплати податків; порядок введення (зміни) податків та надання

податкових пільг; права і законні інтереси платників податків [655, с. 8];

Також привертає увагу поділ об'єкта правопорушення на загальний, родовий та безпосередній [281, с. 236]. Вважаємо, що загальним об'єктом податкових правопорушень є сукупність однорідних суспільних відносин щодо забезпечення фіскальних інтересів держави, охоронюваних законодавством, на які спрямоване протиправне діяння. Родовим об'єктом податкового правопорушення є відносини щодо справляння податків і зборів та їх контролю, на які спрямована протиправна поведінка правопорушника. Безпосереднім об'єктом податкового правопорушення є чітко врегульовані нормами ПК України суспільні відносини, на які посягає правопорушник [652, с. 15];

2) об'єктивна сторона податкового правопорушення, яка є зовнішнім проявом протиправного діяння, вчиненого особою за допомогою недотримання або/та порушення нею законодавства, що характеризується формою здійснення (дія чи бездіяльність). Водночас потрібно зазначити про існування причинно-наслідкового зв'язку між цим діянням і суспільно шкідливих (суспільно небезпечних) наслідків. Протиправне діяння, вчинене у формі дії, полягає у порушенні заборон, встановлених податковим законодавством, а протиправне діяння, що виявляється у формі бездіяльності, спричинене невиконанням або неналежним виконанням своїх обов'язків суб'єктом податкових правовідносин [652, с. 15]. До прикладу, порушення платником податків порядку подання інформації про фізичних осіб – платників податків (ст. 119 ПК України) здійснюється як дією, так і бездіяльністю. Протиправні дії в цьому разі полягають у порушенні порядку подання платником податків інформації для формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб – платників податків, передбаченого ПК України; поданні податкової звітності з порушенням встановлених строків, не у повному обсязі, з недостовірними відомостями або з помилками тощо. Бездіяльність полягає у неподанні платником податків інформації для формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб – платників податків; неподанні податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податків, суми утриманого з них податку, а також суми

отриманої оплати від фізичних осіб за товари (роботи, послуги) [26];

3) суб'єкт податкового правопорушення є правосуб'єктною (деліктоздатною) особою, яка чинить протиправне діяння, порушуючи податкове законодавство України. Суб'єктами податкового правопорушення вважаються як індивідуальні суб'єкти, які характеризуються властивостями фізичних осіб, так і колективні суб'єкти, яким притаманні властивості юридичних осіб. Суб'єктами, які притягаються до відповідальності у разі вчинення порушень податкового законодавства є платники податків, податкові агенти та/або їхні посадові особи (п. 110.1 ст. 110 ПК України) [26]. Суб'єктами цих правопорушень також можуть бути посадові особи контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених податковим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [652, с. 15].

Слушним є зауваження про те, що у ПК України не зазначено серед суб'єктів, що несуть відповідальність за порушення податкового законодавства, представників платників податків. З одного боку, серед суб'єктів податкових правопорушень згадано посадових осіб платників податків, які по суті і є представниками платників податків – юридичних та фізичних осіб – підприємців. Однак це лише один вид представництва. Стосовно платників податків – фізичних осіб, які не мають статусу підприємця, то вони так само мають право реалізовувати свій податковий обов'язок через представника як за довіреністю, так і на підставі закону [656, с. 201].

Вважаємо, що, визначаючи суб'єкти податкового правопорушення, до уваги потрібно також брати статус індивідуальної та колективної податкової резидентності (резидент, нерезидент) [657, с. 36];

4) суб'єктивна сторона податкового правопорушення є внутрішнім психічним ставленням порушника податкового законодавства до вчиненого ним протиправного діяння, яке призвело до настання суспільно шкідливих (суспільно небезпечних) наслідків. Водночас зауважимо про наявність вини як обов'язкової ознаки суб'єктивної сторони податкового правопорушення. Сьогодні поняття вини є актуальним до розгляду як у податковому праві, так і у праві загалом

[652, с. 15]. Його законодавче визначення закріплено у ст. 23 КК України, а саме: «виною є психічне ставлення особи до вчинюваної дії чи бездіяльності ... та її наслідків, виражене у формі умислу або необережності» [256]. Детальніше цю правову норму викладено у статтях 24, 25 КК України та статтях 10, 11 КУпАП [255], в яких деталізуються поняття умислу та необережності особи, яка вчинила правопорушення.

Однак слушною вважаємо думку Ю. Венгер про те, що таке поняття вини може застосовуватись лише для визначення вини фізичної особи. Водночас для характеристики вини юридичної особи не можуть бути використані розроблені для фізичної особи поняття умислу або необережності [658, с. 86].

З огляду на це, характеризуючи вину як основну ознаку суб'єктивної сторони податкового правопорушення, вважаємо, що поняття вини хоча і є важливою складовою у разі притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства як фізичних, так і юридичних осіб, однак конструкції їх вини будуть різними. Вважаємо, що вину фізичної особи, яка вчинила податкове правопорушення потрібно розглядати як її психічне ставлення до вчиненого нею протиправного діяння порушенням податкового законодавства та усвідомлення настання суспільно шкідливих (суспільно небезпечних) наслідків від цього. Вина ж юридичної особи є взаємозалежною від вини її відповідальних посадових осіб, діяння яких призвели до порушення податкового законодавства, оскільки юридична особа не може свідомо ставитись до вчиненого правопорушення [652, с. 16].

Вважаємо, що питання визначення вини суб'єкта податкового правопорушення сьогодні є актуальним до розгляду. Адже, як слушно зазначає Н. Онищук, у сучасному податковому законодавстві не містяться вказівки на необхідність наявності суб'єктивної сторони і конкретних складів податкових правопорушень, передбачених у ПК України, а у легальній дефініції податкового правопорушення відповідно до ПК України взагалі немає такого елементу його складу, як суб'єктивна сторона [659, с. 507].

Однак О. Короп звертає увагу на те, що запровадження інституту вини як

елемента складу податкового правопорушення унеможливить притягнення до відповідальності за податкові правопорушення у разі відсутності у діяннях платника податків або його представників вини [660, с. 140].

Слушними з цього приводу видаються пропозиції О. Гедзюк щодо доповнення глави 11 розділу II ПК України, а саме: «1) передбачити, що особа вважається невинуватою у вчиненні податкового правопорушення, поки її вини не буде доведено в порядку, визначеному чинним законодавством України. Обов'язок щодо доведення обставин, що свідчать про факт податкового правопорушення і винність особи в його скоєнні покладено на контролюючі органи; 2) закріпити обставини, що унеможливають притягнення особи до відповідальності за вчинення податкового правопорушення, серед яких передбачення і відсутність вини особи у вчиненні податкового правопорушення; 3) встановити обставини, що виключають вини платника податку (податкового агента) у вчиненні податкового правопорушення (наприклад, виконання платником податку податкових консультацій, форс мажор, неусвідомлення фізичною особою своїх дій внаслідок душевної хвороби)» [654, с. 65–66]. Підтримуємо вказану позицію і вважаємо, що ПК України справді потребує доопрацювання стосовно врегулювання питання щодо визначення вини суб'єкта податкового правопорушення. Водночас зауважимо, що потрібно зважати на те, яким способом вчинено правопорушення: умисно чи з необережності.

Беручи до уваги загальнотеоретичні підходи щодо виокремлення таких ознак суб'єктивної сторони правопорушення як мета і мотив [327, с. 433–434; 5, с. 468], зазначимо, що вони є характерними і для суб'єктивної сторони податкового правопорушення. До того ж, мета є результатом, якого прагне отримати суб'єкт податкового правопорушення, порушуючи податкове законодавство, а мотив – внутрішнім спонуканням особи до порушення податкового законодавства [652, с. 15].

Сьогодні порушення податкового законодавства, що мають своєю метою несплату (часткову сплату) податків, в умовах необхідності формування податкових доходів бюджетної системи держави, і солідарної участі платників

податків у фінансуванні публічних видатків, є причиною перекладання податкового навантаження за видами податків та категоріями платників податків. У результаті на практиці права та інтереси окремих платників податків реалізуються за рахунок прав та інтересів інших, а в податковому законодавстві формуються необґрунтовані обмеження для всіх юридичних і фізичних осіб. Зазначені обмеження найістотніше позначаються на конкурентоспроможності законслухняної частини бізнесу та майновому стані фізичних осіб, які не займаються підприємницькою діяльністю [198, с. 14–15].

У 2016 р. до апеляційних адміністративних судів в Україні надійшло 76 184 справи та матеріали. Переважно – це справи за апеляційними скаргами. У звітному періоді адміністративні суди розглянули 75 579 справ і матеріалів. За результатами розгляду 16 072 справ і матеріалів вимоги заявників задоволено. Зокрема, за апеляційними скаргами розглянуто 37 646 справ. З них у 12 344 справах (або 33 % розглянутих справ) рішення судів першої інстанції змінено чи скасовано з ухваленням нового рішення. У звітному періоді найбільша кількість переглянутих апеляційними судами постанов (9 730) спостерігається у податкових справах. Із них змінено чи скасовано 2 440, тобто кожену четверту постанову. У інших категоріях справ змінено чи скасовано майже кожену третю постанову. Протягом 2016 року на розгляд суду касаційної інстанції надійшло 37 818 справ і матеріалів, з них 37 тисяч – касаційні скарги та справи. Адміністративними судами розглянуто по суті у касаційному порядку 18 тисяч справ, зокрема здійснено перегляд судових рішень у 16 тисячах справ. Найбільше переглянуто рішень у податкових справах (майже 6 500). На другому місці – соціальні справи, в яких переглянуто 2 500 рішень [644, с. 7–9].

Згідно із Звітом про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2016 рік саме на виявлення резонансних злочинів у сфері оподаткування, залучення до оподаткування коштів із тіньового обігу та надходження їх до бюджетів, виявлення кримінальних правопорушень у податковій сфері, а також відпрацювання платників, задіяних у міжрегіональних схемах ухилення від оподаткування спрямовано роботу підрозділів податкової

міліції. За результатами проведених заходів з викриття кримінальних правопорушень у митній сфері до Єдиного реєстру досудових розслідувань (ЄРДР) внесено 327 кримінальних проваджень, з яких 165 – за ст. 212 КК України через умисне ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Стосовно вказаних кримінальних проваджень до бюджету стягнуто 247,7 млн гривень. Накладено арешт на вилучені товарно-матеріальні цінності загальною вартістю 1,5 млрд гривень [661, с. 34–35].

Ухилення від сплати податків є однією з найпоширеніших форм тіньової економіки в Україні через неефективність функціонування податкової системи, яка замість створення стимулів для розвитку господарської діяльності, має на меті першочерговим завданням наповнення бюджету. З боку держави застосовуються заходи фіскального характеру, які пригнічують бізнес, і, як наслідок, такі дії призводять до тінізації економіки [662, с. 184].

Розрізняють кілька способів ухилення від оподаткування та способів їх реалізації, зокрема: – неумисні правопорушення і помилки, які виникають внаслідок складності чинного законодавства, частотої зміни податкових норм, необізнаності платників з причинами недостатнього інформування та роз'яснення податковими органами тощо; – нелегальна діяльність з виробництва товарів та надання послуг, або «тіньова економіка»; – приховування об'єктів оподаткування у межах легальної діяльності; – фальсифікація обліку; – маскування дійсних ситуацій іншими фіктивними юридичними ситуаціями [111, с. 323–324]. Цей перелік не є вичерпним, його можна доповнювати іншими правопорушеннями, які, зважаючи на «винахідливість» порушників податкового законодавства, лише зростають у кількості.

Злочинні ухилення від сплати податків тісно пов'язані з правопорушеннями адміністративного і фінансового характеру, які є їх своєрідною «передкримінальною сходинкою». У цьому разі і в правопорушень, і в злочинів одна і та сама правова підстава притягнення до відповідальності – ухилення платника податків від обов'язку сплатити податки, об'єктами оподаткування в усіх випадках є одні і ті самі складові (доходи, прибуток, окремі види діяльності

платників податків тощо). Податкові правопорушення та злочини мають загальні детермінанти протиправної поведінки, загальну правову природу, подібність механізму формування особи злочинця і деліктної особи. Вони здійснюються в однакових, типових умовах, породжені подібними причинами і мають єдину спрямованість [663, с. 45–46].

З огляду на це, слушною видається думка М. Кобзарь-Фролової про те, що наявна проблема податкових правопорушень спонукає ставити питання про необхідність розвитку наукового напрямку – податкової деліктології і формування системи наукових знань, категорій про податкову деліктність. Вона вважає, що податкова деліктологія не належить ні до кримінально-правової науки, не входить вона і до складу адміністративно-правової науки, проте є забезпечувальною (тобто прикладною), насамперед, стосовно науки фінансового (податкового) права, та ґрунтується на основних положеннях науки адміністративної деліктології. Податкова деліктологія є спорідненою щодо адміністративної деліктології за основними засадами і методами правового регулювання. Однак податкова деліктологія охоплює вужче коло інтересів суспільства, які є не менш важливими як для держави загалом, так і для окремих її регіонів [664].

Отже, дослідження податкового правопорушення не лише не втрачає своєї актуальності, а й спонукає до вивчення його поняття, виокремлення ознак, причин здійснення. Досить часті зміни та доповнення до податкового законодавства України свідчать про намагання законодавця здійснювати своєчасне реагування на негативні процеси, які трапляються у сфері податків.

У науці податкового права тривають активні обговорення щодо визначення елементів складу податкового правопорушення, зокрема його суб'єктивної сторони. Вважаємо, що потребує законодавчого закріплення у ПК України поняття вини суб'єкта податкового правопорушення. Водночас потрібно пам'ятати про те, яке саме психічне ставлення порушника податкового законодавства (умисне чи з необережності) до скоєного ним суспільно шкідливого (суспільно небезпечного) діяння (у формі дії чи бездіяльності) та суспільно шкідливих (суспільно небезпечних) наслідків [652, с. 13–18].

Зважаючи на існуючі негативні якісно-кількісні показники вчинених податкових правопорушень, вважаємо, що у вітчизняній науці сьогодні існує потреба у розвитку податкової деліктології.

Сьогодні у світі продовжують кількісно зростати правопорушення економічного характеру, які дестабілізують фінансові системи країн та становлять реальну загрозу їхній фінансовій безпеці. До таких належать також податкові правопорушення, які, як правило, полягають у порушенні податкового законодавства та іншого законодавства, яким регулюють питання податкової сфери.

В Україні, як і у інших країнах, сплата податків є обов'язковою [665, с. 49–53], тому несплата податків, надання неправдивої інформації у податковій декларації або інші спроби ввести в оману податкові органи загрожують штрафами і навіть позбавленням волі [666].

Податкове правопорушення вважають різновидом правопорушень у фінансовій сфері [585, с. 121–122], тому воно характеризується фінансово-правовою природою, а його зміст доцільно аналізувати поділом на види. Вид – це низка предметів, об'єднаних спільними ознаками [96, с. 124]. Важливим аспектом аналізу видів податкових правопорушень є їхня класифікація.

Під класифікацією розуміють систему супідрядних понять (класів об'єктів) тієї або іншої галузі знань чи діяльності людини, що є засобом для встановлення зв'язків між цими поняттями чи класами об'єктів. Наукова класифікація виражає систему законів, властивих відповідній галузі дійсності [667, с. 277].

У побудові кожної класифікації важливим є вибір критерію (від грец. *kriterion* – засіб судження), який є як мірилом для визначення, оцінювання предмета, явища, так і ознакою, взятою за основу класифікації [319, с. 163].

У науці податкового права поширеною є класифікація податкових правопорушень за такими критеріями: а) об'єктом (приховання доходу; заниження доходу; несвоєчасна сплата податку тощо); б) спрямованістю діянь (правопорушення проти прав і волі платників податків тощо); в) характером санкцій і галузей, що їх регулюють (фінансова, адміністративна, кримінальна,

дисциплінарна); г) ступенем суспільної небезпеки (податкові злочини, податкові проступки) [668, с. 352].

М. Кучерявенко підтримує поділ податкових правопорушень за:

- 1) суб'єктивним складом на податкові правопорушення: а) вчинені винятково фізичними особами; б) вчинені тільки організаціями; в) ті, що передбачають змішаного суб'єкта відповідальності і здійснювані як фізичними особами, так і організаціями; 2) особливостями статусу суб'єкта правопорушення на: а) вчинені платниками податків та зборів (обов'язкових платежів); б) вчинені податковими агентами; в) вчинені банками; г) вчинені іншими зобов'язаними особами; 3) особливостями об'єктивної сторони податкового правопорушення на: а) вчинені діями суб'єктів правопорушень; б) вчинені в результаті бездіяльності; в) вчинені як результат дії і бездіяльності [127, с. 336–337].

Іншим з цього приводу є бачення В. Ковтун, яка пропонує брати до уваги норми податкового законодавства та поділяє податкові правопорушення на:

- 1) правопорушення, що пов'язані з невиконанням податкових зобов'язань (ст.ст. 122, 126, 127 ПК України); 2) правопорушення, що посягають на встановлений порядок у цілях оподаткування (ст.ст. 117, 118, 128 ПК України); 3) правопорушення, що впливають на порядок виконання податкового обов'язку (ст.ст. 119, 120, 121 ПК України); 4) правопорушення, що пов'язані з недотриманням установлених умов погодження (ст. 124 ПК України) [648, с. 258; 26]. Вважаємо, що подана класифікація не є вичерпною, оскільки не лише норми податкового законодавства регулюють сферу податкового права, зокрема щодо податкових правопорушень. Такі норми закріплено також у КУпАП (ст.ст. 51-2, 155-1, 162-1, 163-1 – 163-4, 163-12, 164, 164-1, 164-5, 164-16, 166-16, 166-17, 177-2, 204-3) [255] та КК України (ст.ст. 211, 212, 222) [256].

Доволі широкою видається класифікація податкових правопорушень, запропонована І. Огородніковою, за такими критеріями: 1) за видовим об'єктом; 2) за безпосереднім об'єктом; 3) за видами податків; 4) за сферами господарської діяльності суб'єктів відповідальності; 5) за ознаками об'єктивної сторони; 6) за суб'єктами; 7) за ознаками суб'єктивної сторони складу; 8) за стадіями

господарської діяльності платників податків [669, с. 159–161]. Однак, беручи до уваги те, що запропоновані автором критерії класифікації висвітлено лише з позиції адміністративних правопорушень у сфері оподаткування, вважаємо, що, класифікуючи податкові правопорушення, доцільно брати за основу дефініцію податкового правопорушення, визначену п. 109.1 ст. 109 ПК України та норми як адміністративного, так і податкового й кримінального законодавства, яке передбачає склади податкових правопорушень.

Узагальнюючи, вважаємо, що наявні сьогодні класифікації податкових правопорушень є доволі різноманітними та розгалуженими, а самі правопорушення продовжують видозмінюватись залежно від напрямів розвитку ринкових відносин у сфері економіки та фінансів.

Отже, податкові правопорушення доцільно поділити на три види: 1) порушення податкового законодавства, за яке ПК України передбачає фінансову відповідальність; 2) проступки у сфері податків і зборів, за які настає адміністративна відповідальність відповідно до КУпАП; 3) злочини, які вчиняються ухиленням від сплати або несплати податків і зборів, що передбачають настання кримінальної відповідальності за КК України. Зауважимо, що класифікацію податкових правопорушень за кожним із видів можна виокремлювати за різними критеріями, беручи до уваги склади цих правопорушень [670, с. 123–126].

Вважаємо, що, класифікуючи податкові правопорушення, доцільно брати до уваги те, що їх здійснюють як порушенням податкового законодавства, так і вчиненням адміністративних проступків та кримінальних злочинів у податковій сфері. Водночас спільною ознакою усіх податкових правопорушень є те, що в їх основу покладено протиправне діяння правопорушника, вчинення якого є фінансово небезпечним за своїми діями і створює фінансову шкоду як окремим суб'єктам податкових правовідносин, так і державі загалом. Однак відмінними ознаками для цих діянь є: а) закріплення правових норм у різних нормативно-правових актах; б) притягнення правопорушників відповідно до різних видів відповідальності; в) суб'єкти, які здійснюють притягнення до відповідальності,

відрізняються своїми повноваженнями; г) правові наслідки з урахуванням суспільної шкоди (суспільної небезпеки); д) різна процесуальна форма настання відповідальності тощо. Це створює певні колізії під час кваліфікації податкових правопорушень.

5.3 Відповідальність за порушення податкового законодавства України та її видова характеристика

5.3.1 Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства України

Сьогодні вчені ще не дійшли єдиної думки про «статус» фінансово-правової відповідальності в системі юридичної відповідальності. Однією з основних причин дискусійності проблеми фінансово-правової відповідальності є певна новизна цього інституту, а також ще не цілком досягнута ясність співвідношення понять і категорій загальної теорії юридичної відповідальності галузевих юридичних наук [671, с. 121]. Тому дослідження фінансово-правової відповідальності, зокрема фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства, не втрачає своєї актуальності і потребує подальшого опрацювання.

З. Бурдюк та А. Іванський, досліджуючи проблеми фінансово-правової відповідальності, звертають увагу на необхідність обґрунтування наукових підходів щодо виокремлення фінансово-правової відповідальності як самостійного виду юридичної відповідальності [672, с. 12; 673, с. 3].

Е. Дмитренко у своїх наукових дослідженнях, присвячених юридичній відповідальності суб'єктів фінансового права (2009 р., 2011 р.), акцентувала на недоліках змісту норм ПК України про фінансово-правову відповідальність та запропонувала способи їх вдосконалення з метою попередження вчинення податкових правопорушень [674; 675, с. 21, 28].

Важливим підґрунтям дослідження фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства є праця Д. Гетманцева, Р. Макаруча,

Я. Толкачова «Юридична відповідальність за податкові правопорушення» (2015 р.), в якій вони, розглядаючи фінансову відповідальність як окремий вид юридичної відповідальності, визначають її поняття та ознаки на прикладі фінансової відповідальності за податкові правопорушення [676].

Окремі аспекти фінансової відповідальності за податкові правопорушення, зокрема порушення податкового законодавства, висвітлювали у наукових працях В. Білоус, Г. Голуб, С. Жулавський, В. Ковтун, В. Кононець, А. Літвінцева, Д. Лук'янець, О. Муконін, Ю. Назар, Ю. Оніщик, Н. Онищук, І. Проць, А. Савченко, М. Сакали та інші.

Юридична і фінансова відповідальність співвідносяться між собою як категорії роду і виду. Ознаки, властиві родовому поняттю юридичної відповідальності, обов'язково виявляються у видових поняттях. Разом з тим, складність розгляду юридичної відповідальності у фінансовому аспекті полягає у тому, що юридична (правова) та фінансова відповідальність належать до різних форм соціальної відповідальності [677, с. 29].

Вважаємо, що теоретичні напрацювання і визначення юридичної відповідальності є підґрунтям для виокремлення фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства.

За вчинення протиправних дій, пов'язаних з оподаткуванням та порушенням вимог, встановлених іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, платниками податків, їх посадовими особами та посадовими особами контролюючих органів настає відповідальність, передбачена главою 11 ПК України та іншими законами України (п. 109.2 ст. 109 ПК України) [26]. Оскільки ПК України визначає три види відповідальності за ці правопорушення: фінансову, адміністративну та кримінальну (п. 111.1 ст. 111 ПК України), то щодо адміністративної та кримінальної відповідальності ґрунтовною є конституційна норма про те, що «виключно законами України визначаються ... діяння, які є злочинами, адміністративними або дисциплінарними правопорушеннями, та відповідальність за них» (п. 22 ч. 1 ст. 92 Конституції України) [248].

Проаналізувавши конституційні норми, невизначеною залишається позиція законодавця щодо конституційного виокремлення фінансової відповідальності. Підставою для цього є п. 2 Рішення Конституційного Суду України № 7-рп/2001 від 30 травня 2001 р. (справа про відповідальність юридичних осіб), в якому встановлено, що за своїм змістом п. 22 ч. 1 ст. 92 Конституції України спрямований не на встановлення переліку видів юридичної відповідальності..., а на заборону врегульовувати зазначені питання підзаконними нормативно-правовими актами... Саме Конституцією України встановлено, що «лише Верховна Рада України у відповідному законі має право визначати, яке правопорушення визнається, зокрема, адміністративним правопорушенням чи злочином, та міру відповідальності за нього...» [678].

Зауважимо, що визначення податкового правопорушення закріплено у п. 109.1 ст. 109 ПК України [26]. Однак, як слушно зазначає Ю. Оніщик, «дане визначення чітко формулює та охоплює вичерпне коло осіб, дії яких кваліфікуються як порушення податкового законодавства». Разом із тим, на його думку, «поза увагою залишилася проблема вини суб'єктів податкових правопорушень, яка не знайшла достатнього відображення у чинному податковому законодавстві. Саме через категорію вини розкривається суб'єктивна сторона податкового правопорушення. Вина особи в скоєнні податкового правопорушення є обов'язковою умовою притягнення до відповідальності» [679, с. 66]. Д. Гетманцев вважає, що у податковому праві форма вини не є істотним критерієм для диференціації податкової відповідальності. Тут для встановлення міри відповідальності не відіграє особливої ролі, чи діяв правопорушник з наміром, чи з необережності. На його думку, «винятком може бути лише склад правопорушення з несплати або неповної сплати сум обов'язкових платежів» [680, с. 95].

Суб'єктами, які притягаються до відповідальності у разі вчинення порушень, визначених податковим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, є платники податків, податкові агенти та/або їхні посадові особи (п. 110.1 ст. 110 ПК України) [26]. Також суб'єктами

цих правопорушень можуть бути посадові особи контролюючих органів. Однак, як уже зауважено, у ПК України не зазначено серед суб'єктів, що притягуються до відповідальності за порушення податкового законодавства, представників платників податків [656, с. 201].

Визначаючи суб'єктів, які притягуються до фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства, до уваги потрібно також брати статус індивідуальної та колективної податкової резидентності (резидент, нерезидент).

В енциклопедичній літературі під фінансовою відповідальністю платників податків розуміють форму реалізації державно-владного примусу, що виникає в разі порушення норм податкового законодавства й полягає в застосуванні спеціально уповноваженими державними органами до правопорушника передбачених законом фінансових стягнень [63, с. 66]. Звертаємо увагу на те, що це є актуальним і для визначення фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства податковими агентами та/або їх посадовими особами.

Окрім цього існують різні за змістом наукові погляди щодо визначення поняття фінансової відповідальності. Зокрема, З. Будько вважає, що «фінансово-правова відповідальність у сфері оподаткування визначається як обов'язок особи, яка вчинила податкове правопорушення, перетерпіти позбавлення майнового характеру через застосування контролюючими органами фінансових санкцій у порядку, встановленому законом про податки і збори» [672, с. 12]. Звернемо увагу на те, що такі санкції визначено ПК України.

А. Іванський вважає, що зміст фінансово-правової відповідальності полягає в «накладенні обов'язку майнового характеру, який є додатковим, новим, що не існував раніше, до вчинення фінансового правопорушення...» [677, с. 41]. Водночас зауважимо, що контроль за дотриманням законів з питань оподаткування, іншого законодавства покладено на контролюючі органи (п. 41.1 ст. 41 ПК України) [26].

Ю. Битяк, Ю. Барабаш, Л. Баранова та інші розглядають як інструмент «покарання платника податків за здійснення податкового правопорушення в порядку, встановленому фінансово-правовими нормами, з метою реалізації

суспільних інтересів щодо забезпечення грошових надходжень у бюджет» [656, с. 193]. Однак сьогодні такий порядок потребує істотного доопрацювання та законодавчого закріплення.

О. Муконін зазначає, що під фінансово-правовою відповідальністю, як окремим видом правової (юридичної) відповідальності, потрібно розуміти систему юридичних заходів держави правоприпиняючого та відновлювального характеру, яка передбачена нормами податкового права як гарантія їх дотримання; полягає в примусовому застосуванні до спеціальних суб'єктів правопорушення – платників податків, засобів державного примусу; характеризується визначеним колом суб'єктів, серед яких один суб'єкт є зобов'язаним щодо іншого; характеризується механізмом реалізації за допомогою санкцій правових норм і пов'язана з негативними наслідками матеріального і морального характеру для правопорушника [681, с. 220]. Вважаємо, що це визначення є ґрунтовним, однак має велике смислове навантаження та є важке у сприйнятті для розуміння.

На думку В. Кононець, «фінансову відповідальність за порушення податкового законодавства можна визначити як обов'язок особи, яка вчинила податкове правопорушення, зазнати позбавлення майнового характеру через застосування податковими органами фінансових санкцій у порядку, встановленому законом про податки і збори» [682, с. 18].

У ПК України вживаються різні терміни, якими окреслюють фінансову відповідальність, а саме: фінансова відповідальність (п.п. 111.1.1 п. 111.1 ст. 111); відповідальність за порушення податкового законодавства (п. 1.1 ст. 1, п.п. 47.1.1 п. 47.1 ст. 47); відповідальність за порушення норм податкового законодавства (п. 7.3 ст. 7); відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку (п. 36.5 ст. 36); відповідальність за неподання, порушення порядку заповнення документів податкової звітності, порушення строків їх подання контролюючим органам, недостовірність інформації, наведеної у зазначених документах (п. 47.1 ст. 47); фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства (п. 111.2 ст. 111) тощо

[26]. Таке різнопланове тлумачення фінансової відповідальності свідчить про недостатню техніку юридичного творення податкового законодавства загалом і фінансової відповідальності зокрема. Вважаємо за доцільне у нашому дослідженні обмежитись використанням словосполучення «фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства України».

З огляду на зміст п. 112.1 ст. 112 ПК України, притягнення до фінансової відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, не звільняє їхніх посадових осіб за наявності відповідних підстав від притягнення до адміністративної або кримінальної відповідальності [26].

Однак слушно зауважує О. Богінч про те, що «у главі 11 ПК України, де йдеться про відповідальність як платників податків, так і посадових осіб контролюючих органів у разі порушення законодавства, відповідальності платників податків з 19 статей присвячено 19, відповідальності ж посадових осіб контролюючих органів – жодної. Це не тільки порушує принцип рівності прав держави та громадян, проголошений у Конституції України, а й ставить громадян у гірше становище, ніж органи держави. Саме тому актуальним є висновок про необхідність посиленого захисту прав громадян у взаємовідносинах з органами держави, дії якої якраз і підтверджують реалізацію принципу права сили» [683, с. 215–216].

Л. Коваль звертає увагу на те, що через фінансову відповідальність реалізують фінансову санкцію, а поняття «фінансово-правова відповідальність» та «фінансова санкція» хоча і перебувають у тісному взаємозв'язку, однак не є рівнозначними за суттю [684, с. 53]. Як слушно зазначає А. Монаєнко, заходами фінансової відповідальності є переважно санкції, пов'язані із позбавленням майнового характеру (штраф, пеня). Більшість фінансових санкцій визначено в процентному співвідношенні від суми несплаченого податку або у кратних розмірах від різних сум [685, с. 233–234].

Фінансові санкції застосовують у вигляді пені та штрафу до порушників правил оподаткування [686, с. 35]. Водночас вони є одним із способів впливу на

суб'єктів у разі порушення ними своїх фінансових обов'язків. Основні ознаки фінансових санкцій: – застосовуються у сфері фінансової діяльності держави за порушення фінансової дисципліни; – є заходами фінансової відповідальності; – передбачені нормами фінансового права; – для них характерний збіг правопоновлювальної та штрафної функцій; – переважно майнового характеру; – характеризуються наявністю специфічних видів державного примусу; – застосовуються як до фізичних, так і юридичних осіб; – для них характерні спеціальний порядок застосування, коло органів державної влади, що їх застосовують [687, с. 235, 237].

Як уже зауважено, фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства встановлюється та застосовується згідно з ПК України та іншими законами у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені (п. 111.2 ст. 111 ПК України), що зараховують до бюджетів, до яких згідно із законом зараховують відповідні податки та збори (п. 113.1 ст. 113, п. 131.3 ст. 131 ПК України). Це визначення потребує уточнення термінів «штрафна (фінансова) санкція (штраф)» та «пеня», які закріплені у ст. 14 ПК України [26].

Під штрафною санкцією (фінансовою санкцією, штрафом) законодавець визначає плату у вигляді фіксованої суми та/або відсотків, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, а також штрафні санкції за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності (п.п. 14.1.265 п. 14.1 ст. 14 ПК України). Водночас пеня – це сума коштів у вигляді відсотків, нарахована на суми грошових зобов'язань у встановлених ПК України випадках та не сплачена у встановлені законодавством строки (п.п. 14.1.162 п. 14.1 ст. 14 ПК України) [26].

На відміну від пені, штрафи як фінансово-правові санкції за порушення податкового законодавства визначаються у кратному або відсотковому розмірі до несплаченої суми податкового зобов'язання. Принципова відмінність між штрафом і пенею полягає у тому, що підставою для застосування штрафу є вчинення податкового правопорушення – протиправного винного діяння, а

застосування пені формально не пов'язано з правопорушенням, хоча її нарахування є наслідком порушення податкового законодавства. Отже, відповідно до податкового законодавства фінансово-правові санкції є каральними (штраф) та правовідновлювальними (пеня) [688, с. 73]. Також на відміну від пені за допомогою штрафу можна гарантувати здійснення зобов'язаними особами встановленого порядку і правил, що діють у сфері публічних фінансів. Пеня зазвичай встановлюється у вигляді відсотка від суми простроченого зобов'язання і нараховується за кожен день прострочення протягом певного періоду, після чого стягується штраф. Штраф, як грошова санкція, встановлюється у фіксованій грошовій сумі або у відсотках від суми невиконання зобов'язання [687, с. 236].

Отже, за порушення податкового законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються штрафні (фінансові) санкції (штрафи), які встановлено у конкретній сумі, у відсотках до сум відповідних податкових зобов'язань, або ж у розмірах мінімальної заробітної плати. Застосовувати до платників податків передбачені законом фінансові (штрафні) санкції (штрафи) за порушення податкового чи іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на контролюючі органи мають право контролюючі органи (п. 20.1 ст. 20 ПК України) [26]. Застосування контролюючими органами фінансових санкцій у вигляді штрафу за порушення податкового законодавства визначено у п. 115.1 ст. 115, п. 116.2 ст. 116 ПК України) [26].

У науковій літературі відсутній процесуальний порядок застосування штрафних санкцій за порушення податкового законодавства [631, с. 83]. Механізм застосування фінансової відповідальності, визначений ПК України, не передбачає існування процесуальної форми провадження щодо притягнення до фінансової відповідальності (відсутній порядок порушення провадження, порядок розгляду по суті, не визначено процесуальних прав та обов'язків сторін провадження) [689, с. 89].

Фінансово-правовій відповідальності притаманні певні ознаки: відповідальність настає за фінансове правопорушення; встановлена державою у

фінансово-правових нормах, які є охоронними та містять у своїй структурі фінансово-правові санкції; призводить до негативних наслідків майнового характеру для правопорушника; реалізується у специфічній правовій формі; перебуває на стадії формування [690, с. 375].

Ознаками фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства є: 1) настає за порушення податкового законодавства; 2) виявляється у негативному наслідку для суб'єкта податкових правовідносин, який порушив податкове законодавство; 3) є засобом державного впливу або примусу; 4) притягнення до відповідальності винних суб'єктів податкових правовідносин здійснюється контролюючими органами в межах їх компетенції, визначеної законом [657, с. 34–40].

У ПК України визначено принципи, на яких ґрунтується податкове законодавство, серед яких належне місце займає принцип невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства (п.п. 4.1.3 п. 4.1 ст. 4 ПК України). Однак у сучасній науковій літературі триває активне обговорення недоліків фінансово-правової відповідальності, які виявляються у порушенні її конструкції відповідно до конституційних принципів. До прикладу, С. Жулавський звертає увагу на те, що у її нормативній конструкції відсутній порядок застосування. Реалізація фінансової відповідальності, на його думку, призводить до порушення принципу законності, визначеного ч. 2 ст. 19 Конституції України [689, с. 88]. Крім того, під сумнів також ставиться закріплений у ч. 1 ст. 61 Конституції України принцип, згідно з яким ніхто не може бути двічі притягнений до юридичної відповідальності одного виду за одне й те саме правопорушення, адже фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафу та/або пені (п. 111.2 ст. 111 ПК України). Пеня, маючи особливу правову природу, традиційно розглядається як спосіб забезпечення виконання податкового обов'язку [656, с. 206]. Вважаємо, що принципами фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства повинні бути законність, невідворотність настання, справедливість, неприпустимість подвоєння відповідальності, індивідуалізація особи, доцільність,

своєчасність тощо.

Основною метою фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства є здійснення суб'єктивних прав, виконання суб'єктивних обов'язків та досягнення результату дотриманням податкового законодавства суб'єктами податкових правовідносин. Мета цієї відповідальності виявляється у таких завданнях: а) запобігти порушенням податкового законодавства суб'єктами податкових правовідносин; б) притягнути винних до відповідальності; в) відновити майнове становище; г) настановити суб'єктів податкових правовідносин на правомірну поведінку. Мета і завдання фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства передбачають її функції: 1) каральну (репресивну) – покарання державою через контролюючі органи порушників податкового законодавства та запобігання вчиненню нових правопорушень податкового законодавства суб'єктами податкових правовідносин; 2) захисну (відновлювальну) – примусова реалізація невиконаних обов'язків суб'єктами податкових правовідносин; 3) охоронну (запобіжну) – попередження порушень податкового законодавства, їх профілактика; 4) виховну (превентивну) – сприймання суб'єктами податкових правовідносин важливості дотримання прав та виконання обов'язків, визначених податковим законодавством [657, с. 34–40].

Однак у чинному податковому законодавстві сьогодні немає чіткого закріплення принципу презумпції невинуватості, який повинен бути властивий фінансовій відповідальності у разі застосування до особи каральних заходів. Лише окремі норми ПК України передбачають, до прикладу, звільнення платника податків від відповідальності у разі, якщо в роботі електронного кабінету виявлена технічна та/або методологічна помилка і така помилка визнана технічним адміністратором та/або методологом електронного кабінету або її існування підтверджено рішенням суду. В такому випадку штрафні санкції та пеня, передбачені ПК України до платника податків не застосовуються (п. 42-1.10 ст. 42-1 ПК України). Варте уваги правове закріплення презумпції правомірності рішень платника податку як одного з принципів податкового законодавства

(пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 ПК України) [26; 657, с. 34–40].

Підстави юридичної відповідальності – це сукупність фактичних обставин, наявність яких робить юридичну відповідальність можливою (притягнення до відповідальності) і об'єктивно необхідною (настання відповідальності) [5, с. 479]. Підставами притягнення до фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства є: а) наявність складу правопорушення (перелік складів порушень податкового законодавства наведено у статтях 117 – 128-1 ПК України) (фактична підстава); б) наявність податково-правової норми, яка прямо передбачає склад правопорушення (нормативна підстава).

Зазначимо, що підставами настання фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства є: 1) факт вчинення порушення податкового законодавства суб'єктом податкових правовідносин (фактична підстава); 2) наявність відповідної податково-правової норми, яка забороняє протиправну поведінку та встановлення санкції, що передбачає притягнення до фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства (нормативна підстава); 3) наявність правозастосовного акта, який набрав чинності (процесуальна підстава). У разі застосування контролюючими органами до платника податків штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) за порушення податкового законодавства, цьому платнику податків надсилають (вручають) податкові повідомлення – рішення (п. 116.1 ст. 116 ПК України) [26].

Отже, фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства – це передбачені нормами податкового права види фінансових санкцій, їх розміри, які застосовуються уповноваженими на це органами держави до правопорушника у вигляді грошового штрафу.

Узагальнюючи, вважаємо, що фінансовій відповідальності за порушення податкового законодавства властиві наявні елементи юридичної відповідальності, визначені специфікою податкового права України. Однак актуальними для подальшого вирішення залишаються проблемні питання щодо: а) визначення єдиного поняття фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства та його нормативне термінологічне закріплення; б) встановлення на

законодавчому рівні порядку настання та притягнення порушників податкового законодавства до цього виду відповідальності; в) відповідності інституту фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства конституційним принципам щодо притягнення та виконання тощо.

5.3.2 Адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства України

Адміністративну відповідальність за порушення податкового законодавства регулюють КУпАП [255], КАС України [427] та інші законодавчі акти, які передбачають адміністративну відповідальність у фінансовій сфері.

Однак сьогодні як в юридичній науці, так і в нормотворчій практиці існують різноманітні підходи щодо характеристики цього виду відповідальності. Це, а також постійне оновлення чинного законодавства України та наявні фрагментарні вітчизняні дослідження інституту адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства, свідчить про потребу її подальшого вивчення і застосування в юрисдикційній практиці.

Загалом питанням юридичної відповідальності присвячені дисертаційні дослідження, монографії, підручники, окремі наукові публікації тощо. Серед них вагоме значення для правової науки має доробок вітчизняних учених щодо вивчення інституту адміністративної відповідальності. Проблемні аспекти адміністративної відповідальності висвітлили у своїх працях Ю. Битяк, В. Гаращук, І. Голосніченко, Г. Гулевська, О. Дяченко, Є. Додін, О. Зима, В. Зуй, Т. Коломоєць, В. Колпаков, О. Кузьменко, Д. Лук'янець, А. Макаренко, О. Остапенко, І. Службський, С. Стеценко та інші. Зокрема опрацюванням проблемних питань адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства займалися як українські, так і зарубіжні науковці В. Демидович, Т. Калінеску, В. Корецька-Гармаш, Л. Кроліс, М. Кучерявенко, В. Ладутько, О. Макаренко, І. Огороднікова, А. Савченко та інші. Їх праці, а також норми чинного законодавства України застосовано як основу для дослідження

адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства.

Відповідальність за порушення податкового законодавства є компенсаційно-каральною та полягає в необхідності відшкодування державі збитків, що виникли внаслідок недотримання надходжень до бюджетів усіх рівнів від податків та зборів, тобто цей вид відповідальності об'єднує дві різні моделі юридичної відповідальності: правовідновлювальну (компенсаційну) та штрафну (каральну) [348, с. 153]. Саме це підкреслено у п. 112.1 ст. 112 ПК України: «притягнення до фінансової відповідальності платників податків за порушення законів з питань оподаткування, іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, не звільняє їх посадових осіб за наявності відповідних підстав від притягнення до адміністративної або кримінальної відповідальності» [26].

Зокрема поняття адміністративної відповідальності сьогодні не отримало свого законодавчого закріплення. З цього приводу серед фахівців сфери адміністративного права тривають обговорення щодо його визначення, які є різними за своїм змістом. Однак в основі їх дефініцій закладено визначення адміністративної відповідальності як різновиду юридичної (правової) відповідальності [272, с. 59; 691, с. 77; 573, с. 223; 692, с. 137].

У сучасній науці адміністративного права адміністративну відповідальність здебільшого пов'язують із застосуванням державного примусу у вигляді застосування уповноваженим органом (посадовою особою) адміністративного стягнення до особи, що скоїла адміністративне правопорушення [569, с. 102]. Адміністративну відповідальність не можна сприймати окремо від інших видів відповідальності, бо вона ґрунтується на необхідності відповідати за власні дії, протиправні вчинки, брати на себе вину за їхні наслідки [691, с. 77–78]. Однак для адміністративної відповідальності головною відмінністю є те, що вона застосовується в адміністративному порядку, у процесі реалізації державним органом своїх виконавчо-розпорядчих повноважень. Водночас процедура притягнення до адміністративної відповідальності оформлена у вигляді адміністративного провадження з усіма притаманними йому ознаками. Навіть у

тих випадках, коли справи про адміністративні правопорушення розглядаються судами, збережено саме адміністративний порядок притягнення до відповідальності [693, с. 10].

Не можна оминати увагою ст. 8 Проекту Кодексу України про адміністративні проступки (реєстраційний № 5558 від 26 травня 2004 р.), в якій запропоновано під адміністративною відповідальністю розуміти засіб охорони та захисту суспільних відносин, що використовується державою як адміністративний примус і полягає в застосуванні до суб'єкта адміністративного проступку адміністративних стягнень та заходів впливу, встановлених цим Кодексом (прим. автора – Проектом Кодексу України про адміністративні проступки) [694].

Адміністративна відповідальність є одним із видів юридичної відповідальності, а значення терміна «засіб» містить у собі те, що служить знаряддям у якій-небудь дії, справі [357, с. 237]. Отже, маємо явну термінологічну невідповідність, яка в разі її нормативного закріплення стане підставою для різних за змістом тлумачень.

Дискусійними у цьому визначенні адміністративної відповідальності також є терміни «адміністративний примус» та «заходи впливу», які містять у собі неоднозначні тлумачення, адже примус – це натиск, обумовлений законом [357, с. 543].

Адміністративну відповідальність також розглядають в об'єктивному та суб'єктивному розумінні. В об'єктивному розумінні – це застосування в адміністративному порядку уповноваженими органами або їх посадовими особами стягнень або інших санкцій матеріального, особистого або організаційного характеру до осіб, що вчинили передбачені законом правопорушення. В суб'єктивному – це обов'язок особи, що вчинила передбачене законом правопорушення, зазнати обмежень матеріального, особистого або організаційного характеру внаслідок застосування до неї в адміністративному порядку уповноваженими органами або їх посадовими особами стягнень або інших санкцій [695, с. 6]. Однак вважаємо, що дещо суперечливим є зміст

об'єктивного розуміння (прим. автора – тобто незалежного, певною мірою абсолютного) й тлумачення змісту адміністративної відповідальності, яке запропоновано.

Тривалий час як для науки адміністративного права зокрема, так і для сфери права загалом, не втрачає актуальності питання про встановлення адміністративної відповідальності юридичних осіб.

Слушною з цього приводу є думка Д. Лук'янця про те, що «в Україні існування адміністративної відповідальності юридичних осіб хоча і є фактом правової реальності, однак ступінь упорядкованості відносин порівняно з адміністративною відповідальністю фізичних осіб значно менший. Зокрема, не існує єдиного кодифікованого нормативного акта, який би визначав основні засади адміністративної відповідальності юридичних осіб. Водночас правовому регулюванню відносин адміністративної відповідальності юридичних осіб притаманна значна кількість рис, спільних із відносинами адміністративної відповідальності фізичних осіб» [696, с. 211]. Однак відмінності між фізичними та юридичними особами як суб'єктами правовідносин і, відповідно, адміністративних проваджень, обумовлюють також особливості нормативної моделі адміністративної відповідальності цих осіб. До таких особливостей Т. Коломоєць, В. Лукашевич та Ю. Дорохіна зараховують: а) відсутність у юридичних осіб власних психічних характеристик; б) участь юридичних осіб у правовідносинах через уповноважених представників; в) наявність у юридичних осіб внутрішньої організаційної структури; г) специфічні параметри оцінки діяльності юридичних осіб [697, с. 95].

Розмежування процедури притягнення до відповідальності фізичних та юридичних осіб, а також встановлення системи стягнень, що можуть застосовуватись до юридичних осіб, має істотне практичне значення [698, с. 11]. А вже сьогодні, як зазначає І. Службський, провадження у справах про адміністративні правопорушення щодо юридичних осіб ведеться переважно на основі процесуальних норм інших галузей права [699, с. 14]. І хоча чинний КУпАП нібито не встановлює відповідальність юридичних осіб на рівні

кодифікованого акта, враховуючи зміст його статей, але притягнення все-таки здійснюється на підставі численних законів. Це одразу вказує на прогалини чинного законодавства України, неузгодженість норм у сфері адміністративно-деліктного права, та погіршує його якість, а також сприяє виникненню труднощів у застосуванні його на практиці [700, с. 152]. Слушною з цього приводу видається пропозиція П. Лютікова щодо розроблення в межах проекту Постанови про Концепцію реформи адміністративного права [701] документа, який він пропонує назвати Концепцією реформування вітчизняного адміністративного законодавства про юридичну особу та закріпити в ньому уніфіковані засади адміністративної відповідальності юридичних осіб [702, с. 174].

До прикладу, вагомі кроки в цьому напрямі зроблено в Кодексі Республіки Білорусь про адміністративні правопорушення від 21 квітня 2003 р., який закріплює як відповідальність фізичної, так і юридичної особи (п. 8 ст. 4.2, ст. 4.8). Важливою особливістю є те, що притягнення юридичної особи до адміністративної відповідальності не звільняє від адміністративної відповідальності за вчинене правопорушення винну посадову особу юридичної особи, так само як і притягнення до адміністративної чи кримінальної відповідальності посадової особи юридичної особи не звільняє від адміністративної відповідальності за це правопорушення юридичну особу (п. 7 ст. 4.8 Кодексу Республіки Білорусь про адміністративні правопорушення) [703].

Адміністративну відповідальність юридичних осіб передбачено у ст. 22 Кодексу Туркменістану про адміністративні правопорушення від 29 серпня 2013 р., а саме: «юридична особа визнається винною у вчиненні адміністративного правопорушення, якщо буде встановлено, що у неї була можливість для дотримання правил і норм, за порушення яких чинним Кодексом передбачена адміністративна відповідальність, але даною особою не були прийняті всі залежні від неї міри по їх дотриманню» [704].

В Україні поняття адміністративної відповідальності потребує подальшого нормативно-правового закріплення з метою зменшення його різноманітних трактувань, а також чіткого розуміння під час провадження у справах про

адміністративні правопорушення, які вчинені як фізичними, так і юридичними особами. Саме за вчинення адміністративного правопорушення винні притягуються до адміністративної відповідальності. Поняття адміністративного правопорушення визначено у ст. 9 КУпАП [255]. Однак КУпАП не враховує нових соціально-політичних і економічних відносин, які склалися в Україні, і, без сумніву, вимагають логічно обґрунтованого визначення адміністративної відповідальності. Ці та інші проблемні питання адміністративної відповідальності в Україні розглядалися вітчизняними науковцями, серед яких О. Банчук, І. Коліушко [705, с. 31–36], Т. Коломоєць [706, с. 31–33], В. Кротюк, А. Іоффе, Д. Лук'янець [707, с. 29–33], А. Матіос [708, с. 9–12], М. Рогаль-Левицька [709, с. 61–65; 710, с. 52–55], О. Ящук [711, с. 242–246].

Зауважимо, що за порушення податкового законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, настає адміністративна відповідальність, якій властиві ознаки адміністративної відповідальності з врахуванням різновидів специфіки вчинених податкових правопорушень та передбачених за це фінансових санкцій. Що ж стосується поняття адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства, то законодавчого визначення цього поняття також немає. З цього приводу існують лише окремі наукові позиції.

В. Ладутько пропонує адміністративну відповідальність за порушення податкового законодавства визначити як встановлену законом міру адміністративного примусу, що застосовується до правопорушника уповноваженими державними органами (посадовими особами) за скоєне ним правопорушення у сфері оподаткування у визначеному законом процесуальному порядку накладенням адміністративного стягнення, яка призводить до несприятливих наслідків для правопорушника [712, с. 11]. Як бачимо, автор цього визначення адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства зберігає її видову ознаку – податкові відносини.

Логічне за побудовою та аргументоване за змістом поняття адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства

можливе лише за умови урахування загальних ознак юридичної відповідальності, а також специфічних ознак, що характеризують податкові правовідносини.

Ознаками адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є те, що вона встановлюється винятково законами (п. 22 ч. 1 ст. 92 Конституції України) та передбачається нормами КУпАП, КАС України, ПК України та іншими законодавчими актами. Також ознакою, яка свідчить про непритягнення особи до адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є ст. 17 КУпАП, де йдеться про дії особи в стані крайньої необхідності, необхідної оборони або перебування в стані неосудності.

На наш погляд, під адміністративною відповідальністю за порушення податкового законодавства потрібно розуміти застосування в юрисдикційному порядку уповноваженими державою органами (посадовими особами) передбаченого законом адміністративного стягнення до особи, яка порушила податкове законодавство.

На основі статей 109–110 ПК України до відповідальності за порушення податкового законодавства, зокрема й адміністративної, притягуються платники податків, податкові агенти та/або їх посадові особи, які вчинили протиправні діяння (дію чи бездіяльність), що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених ПК України та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [26].

Однак і до сьогодні в КУпАП немає відповідного упорядкованого розділу, що регулював би повною мірою за родовою ознакою склади адміністративних правопорушень у сфері оподаткування. Натомість у ПК України законодавцем виокремлено певний перелік податкових правопорушень та, відповідно, податкових стягнень за них, однак не враховано переліку правопорушень у сфері оподаткування, що міститься в КУпАП. Тобто виникла ситуація, коли законодавець пропонує притягувати осіб до відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування на підставі двох кодексів [713, с. 3].

Адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства, як і адміністративна відповідальність загалом, настає за наявності таких підстав:

1) нормативних; 2) фактичних; 3) документальних [714, с. 76–77; 715, с. 22–23]. Нормативними підставами адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є наявність правових норм, які визначають діяння щодо порушення податкового законодавства проступком. Фактичними підставами адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є факт вчинення правопорушення та пов'язані з ним дії процесуального значення (змісту), а саме: затримання, огляд, подання звернень, визнання доказами фактичних даних тощо. Документальними підставами адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є складення протоколу про адміністративне правопорушення та прийняття постанови у справі, яку розглядають. Потрібно зауважити, що до протоколу про адміністративне правопорушення долучають акти, довідки, звернення, облікові документи тощо, які є доказами у справі.

Адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства виникає за наявності фактичної підстави її застосування до правопорушника, якою є наявність складу адміністративного правопорушення – винної умисної або необережної дії чи бездіяльності, яка посягає на суспільні відносини, що охороняються законом, за яке законодавством передбачена адміністративна відповідальність [165, с. 411–412].

Вважаємо, що суть адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства полягає у примусовому правовому впливі уповноважених органів або посадових осіб на порушника податкового законодавства і призводить до наслідків морального, матеріального та іншого характеру, які застосовуються у межах, передбачених чинним законодавством. Метою цього впливу є забезпечення інтересів суб'єктів податкових правовідносин, спонукання їх до дотримання та належного виконання податкового законодавства, а також запобігання вчиненню ними нових правопорушень [716, с. 145–155].

Отже, метою адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є попередження таких порушень, а також застосування до винних

осіб заходів адміністративного впливу.

За теорією права мета юридичної відповідальності визначає її функції, які є головними напрямками юридичного впливу на правопорушника та інших осіб, з метою захисту правопорядку та виховання суб'єктів права, якими вчинено чи може бути вчинено правопорушення [327, с. 458]. На основі цього вважаємо, що функціями адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є: а) штрафна (каральна) – покарання винних осіб за порушення податкового законодавства та запобігання вчиненню нових таких правопорушень; б) правовідновлювальна (компенсаційна) – примусове відновлення незаконно порушених прав та невиконання обов'язків, передбачених адміністративним та податковим законодавством. Примусове стягнення збитків з порушника податкового законодавства поновлює права потерпілої сторони компенсацією її втрат цим порушником; в) правоохоронна (запобіжна) – захист правопорядку від вже скоєних (триваючих) або можливих порушень податкового законодавства; г) виховна (превентивна) – сприймання суб'єктами податкових правовідносин важливості дотримання податкового законодавства; д) профілактична.

Звільнити порушника від адміністративної відповідальності і обмежитись усним зауваженням може орган (посадова особа), уповноважений вирішувати справу, у разі малозначності вчиненого адміністративного правопорушення (ст. 22 КУпАП) [255].

За вчинення порушень податкового законодавства можуть застосовуватись такі види адміністративних стягнень, як: 1) попередження; 2) штраф; 3) конфіскація (ст. 24 КУпАП) [255]. Адміністративний штраф, як один із видів стягнень за порушення податкового законодавства, застосовується уповноваженими на це органами і посадовими особами найчастіше.

Як зауважує О. Доброскок, сьогодні встановлення штрафів у фіксованій сумі може свідчити про стабільність грошової одиниці, і, навпаки, встановлення штрафів залежно від мінімальної заробітної плати або неоподаткованого доходу громадян свідчить про перехідний стан економіки і відносну нестабільність національної грошової одиниці [717, с. 139].

Адміністративне стягнення за порушення податкового законодавства накладається у межах, установлених КУпАП та іншими законами України. Під час накладення стягнення враховуються характер вчиненого правопорушення, особа порушника, ступінь його вини, майновий стан, обставини, що пом'якшують і обтяжують відповідальність... (ст. 33 КУпАП) [255]. Обставини, що пом'якшують адміністративну відповідальність за порушення податкового законодавства не мають виняткового характеру, на відміну від обставин, які посилюють відповідальність.

Статтею 36 КУпАП передбачено накладення адміністративних стягнень у разі вчинення кількох адміністративних правопорушень [255]. Склади правопорушень податкового законодавства визначено статтями 51-2, 155-1, 162-1, 163-1 – 163-4, 163-12, 164, 164-1, 164-5, 164-16, 165-1, 166-16, 166-17, 177-2, 204-3 КУпАП [255]. Здебільшого вони передбачають активні протиправні дії та бездіяльність суб'єктів податкових відносин, а саме: 1) порушення прав на об'єкт права інтелектуальної власності (ст. 51-2); 2) порушення порядку проведення розрахунків (ст. 155-1); 3) порушення порядку здійснення валютних операцій (ст. 162-1); 4) порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків (ст. 163-1); 5) неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів) (ст. 163-2); 6) невиконання законних вимог посадових осіб органів доходів і зборів (ст. 163-3); 7) порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи (ст. 163-4); 8) порушення умов видачі векселів (ст. 163-12); 9) порушення порядку провадження господарської діяльності (ст. 164); 10) порушення порядку подання декларації про доходи та ведення обліку доходів і витрат (ст. 164-1); 11) зберігання або транспортування алкогольних напоїв чи тютюнових виробів, на яких немає марок акцизного збору встановленого зразка (ст. 164-5); 12) зайняття забороненими видами господарської діяльності (ст. 164-16); 13) порушення законодавства про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування і загальнообов'язкове

державне пенсійне страхування (ст. 165-1); 14) незаконні дії у разі банкрутства (ст. 166-16); 15) фіктивне банкрутство (ст. 166-17); 16) виготовлення, придбання, зберігання або реалізація фальсифікованих алкогольних напоїв або тютюнових виробів (ст. 177-2); 17) порушення порядку переміщення товарів до району або з району проведення антитерористичної операції (ст. 204-3) [255].

Справи про адміністративні правопорушення, зокрема податкового законодавства, передбачені у статтях 51-2, 155-1, 162-1, 163-1 – 163-4, 163-12, 164, 164-5, 164-16, 166-16, 166-17, 177-2, 204-3 КУпАП (ст. 221 КУпАП), розглядають судді районних, районних у місті, міських чи міськрайонних судів [255].

Судовий розгляд справ є одним із можливих способів вирішення конфліктів, що виникають між платниками податків та податковими органами. Такі правовідносини, що виникають у процесі вирішення спорів у судах, є публічно-правовими спорами та розглядаються адміністративними судами [718, с. 69]. Разом з тим, чинне адміністративне законодавство України не передбачає мирного вирішення спорів, що виникають у регулюванні податкових відносин.

Т. Кравцова зауважує, що «податковий спір як предмет розгляду в адміністративному судочинстві являє собою невирішений в адміністративному порядку конфлікт платника податків та контролюючого органу з приводу застосування норм податкового законодавства щодо визначення та сплати податків, зборів, взаємних прав та обов'язків сторін та умов їх реалізації, що підлягає розгляду в передбаченому процесуальним законодавством порядку. Процесуальна форма вирішення податкового спору має сприйматися як сукупність встановлених Кодексом адміністративного судочинства України правил, що унормовують порядок здійснення адміністративними судами правосуддя під час розгляду та вирішення податкових спорів, а також права, обов'язки та безпосередньо діяльність учасників адміністративного процесу» [439, с. 173].

Розглядаючи адміністративні справи у спорах, пов'язаних з оскарженням рішень, дій чи бездіяльності податкових та митних органів, враховуємо, що

законодавство у сфері податкових правовідносин, яким має керуватися суд, є надзвичайно об'ємним та динамічним. Насамперед, це пов'язано з прийняттям ПК України та МК України. Урахування цих обставин вимагає постійного контролю за станом законодавства у сфері податкових правовідносин [426, с. 11]. Заслужує уваги також думка про те, що норми щодо належності та допустимості доказів у справах з податковими органами сьогодні потребують уточнення на законодавчому рівні. Недостатнє врегулювання цього питання породжує неоднакову судову практику. Тому найважливішою умовою доведення у справі є вибудовування ієрархії взаємозалежних доказів, що уможливають спільний висновок [719, с. 13].

А. Монаєнко зазначає, що у судовій практиці виникає багато питань, які пов'язані з оскарженням дій податкових органів щодо призначення позапланових перевірок платників податків та наказів про проведення таких перевірок. Тому особливий інтерес щодо можливості оскарження в судовому порядку актів суб'єктів владних повноважень становлять накази керівників податкових органів про призначення позапланової перевірки. Позовні вимоги про визнання протиправним наказу керівника податкового органу про призначення позапланової виїзної перевірки платника податків підлягають розгляду в порядку адміністративного судочинства [720, с. 192–193].

Водночас, відповідно до сформованої судової практики, фактичний допуск співробітників податкової служби до здійснення перевірки не дає змоги платникові податків у майбутньому апелювати до суду, посилаючись на незаконність її призначення. Зокрема саме на етапі допуску до перевірки платник податків може поставити питання про необґрунтованість її призначення і проведення, реалізувавши своє право на захист від безпідставного здійснення податкового контролю стосовно себе. Крім того, допуск до перевірки нівелює правові наслідки процедурних порушень, допущених контролюючим органом під час призначення податкової перевірки. Оскарження наказу про призначення податкової перевірки унеможливорює затвердження судом в межах окремого провадження адміністративного арешту майна платника податків [721, с. 31]. Про

це зазначено в постанові Верховного Суду України від 22 березня 2018 р. у справі № 808/2623/17, а саме йдеться про те, що фіскальному органу відмовлено в підтвердженні адміністративного арешту майна платника податків, який не допустив його працівників до документальної позапланової виїзної перевірки [722].

Т. Коломоєць, О. Макаренко, коментуючи судову практику Вищого адміністративного суду України з податкових правовідносин, звертають увагу на те, що «з рішень ВАС України вбачається, як мінімум, дві проблеми: 1) неоднакове застосування судами різних інстанцій одних і тих самих норм податкового права; 2) неконструктивна конфліктність фіскальної служби і підприємців...». Одним із висновків, до яких вони дійшли, є те, що «адміністративні суди повинні ширше враховувати норми цивільного і господарського права під час розгляду податкових справ...» [723, с. 120, 123].

У ст. 283 КАС України визначено особливості провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів [427]. Також справи про адміністративні правопорушення, зокрема податкового законодавства, розглядають органи доходів і зборів. Такими є справи про адміністративні правопорушення, передбачені статтями 163-13, 163-15, 164-1, 165-1, 166-6, 188-23 КУпАП. Від імені органів доходів і зборів розглядати справи про адміністративні правопорушення і накладати адміністративні стягнення мають право керівники органів доходів і зборів та їхні заступники (ст. 234-2 КУпАП) [255].

Провадження у справах про адміністративне правопорушення починається з виявлення факту вчинення адміністративного проступку, його фіксації у відповідному процесуальному документі. Таким документом для фізичних та юридичних осіб є протокол про адміністративне правопорушення. Він є найважливішим джерелом доказів у справах про адміністративні правопорушення [724, с. 33, 38]. Водночас, як слушно зауважує І. Криницький, поняття провадження відповідно до вітчизняного податкового права залишається нерозробленим, у чинному податковому законодавстві його не використовують [725, с. 56].

У статтях 254 – 259 КУпАП детально регламентовано питання, пов'язані зі складанням протоколу про адміністративне правопорушення [255].

Також ці питання врегульовуються і нормативно-правовими актами органів, посадові особи яких мають право складати протоколи про адміністративні правопорушення. До прикладу, такими документами є інструкції [726; 727; 728].

У справах про адміністративні правопорушення податкового законодавства протоколи про правопорушення мають право складати уповноважені на те посадові особи (ст. 255 КУпАП): 1) органів внутрішніх справ (Національної поліції) (ст.ст. 51-2, 162-1, 164, 164-5, 164-16, 165-1, 166-17 КУпАП); 2) фінансових органів (ст.ст. 164, 164-1 КУпАП); 3) органів державної податкової служби (ст.ст. 51-2, 155-1, 162-1, 163-1 – 163-4, 163-12, 164, 164-5, 164-16, 166-16, 166-17, 177-2, 204-3 КУпАП); 4) Національного банку України (ст. 163-12 КУпАП); 5) органів державного фінансового контролю (ст. 163-12 КУпАП) [255].

Посадові особи, уповноважені розглядати справи про адміністративні правопорушення, можуть накладати адміністративні стягнення, передбачені КУпАП, у межах наданих їм повноважень і лише під час виконання службових обов'язків. Перелік посадових осіб, які від імені цих органів розглядають справи про адміністративні правопорушення, встановлений у законах України (ст. 217 КУпАП) [255].

Динаміка притягнення винних осіб до адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства у 2016 – 2018 р.р., наведена у Додатку Л, свідчить не лише про тенденцію їх постійного вчинення (ст.ст. 155-1, 163-1, 163-2, 163-4, 164, 164-1, 165-1 КУпАП), але й про так звані «непрацюючі» норми (ст.ст. 163-12, 166-16, 166-17 КУпАП). Із наведених статистичних даних [729] зробимо висновок про те, що найпоширенішими серед порушень податкового законодавства, за які настає адміністративна відповідальність є: а) «порушення законодавства про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування і загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» (ст. 165-1 КУпАП); б) «неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових

платежів)» (ст. 163-2 КУпАП); в) «порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків (ст. 163-1 КУпАП)»; г) «порушення порядку подання декларації про доходи та ведення обліку доходів і витрат (ст. 164-1 КУпАП)» [255].

Загалом проступки, як найпоширеніший вид деліктів, є комплексним негативним соціальним явищем, тому зумовлюють надзвичайну важливість інституту адміністративної відповідальності [730, с. 32]. Так, 50,74 % опитаних респондентів звертають увагу на те, що адміністративна відповідальність за податкові правопорушення є найпоширенішою у правозастосовній практиці правоохоронних органів (Додаток Б).

Беручи до уваги викладене вище, пропонуємо Особливу частину розділу II КУпАП доповнити главою за назвою «Адміністративні правопорушення у сфері податкового законодавства», яка об'єднає однорідні за родовою ознакою правопорушення у сфері податкового законодавства [716, с. 145–155].

Слід зауважити, що від адміністративної відповідальності звільняється особа, яка діяла в стані неосудності (ст. 17 КУпАП). Однак, як слушно зауважує О. Остапенко, «неосудність як юридичне поняття, закріплене у ст. 20 КУпАП, має наступні критерії: 1) медичний (передбачає наявність у особи хронічного психічного розладу, тимчасового розладу душевної діяльності, слабоумства чи іншого хворобливого стану); 2) юридичний (ступінь впливу психічного захворювання на можливість особи усвідомлювати свої дії і керувати ними під час порушення адміністративно-правових відносин)» [731, с. 65].

Узагальнюючи, звертаємо увагу на те, що притягнення порушників податкового законодавства України до адміністративної відповідальності є дієвим засобом як для відновлення справедливості, так і для подальшої профілактики вчинення таких правопорушень. Адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства України повинна здійснюватися на основі пріоритету захисту прав та інтересів особи забезпеченням уповноваженими державою органами (посадовими особами) належного рівня правового захисту кожного, хто притягається до відповідальності. Однак в чинному адміністративному

законодавстві, зокрема в КУпАП, в якому викладено склади порушень податкового законодавства, не отримало закріплення поняття цього виду відповідальності. Водночас не втрачають своєї актуальності проблемні питання щодо закріплення в КУпАП терміна «адміністративна відповідальність» з її розмежуванням на адміністративну відповідальність фізичних та юридичних осіб.

5.3.3 Кримінальна відповідальність за порушення податкового законодавства України

Важливий характер податкових правовідносин обумовлений, насамперед тим, що податки є основним засобом фінансового забезпечення діяльності держави. Відсутність податкових надходжень до бюджетів різних рівнів або їхня нестача неминуче спричиняють неефективне виконання внутрішніх та зовнішніх функцій держави та, як наслідок, – неефективне управління суспільством [732, с. 91].

Економічна реформа в Україні, розбудова соціально орієнтованої змішаної економіки не послабила, а, навпаки, загострила процеси боротьби з правопорушеннями у сфері економіки. Основна частка цих правопорушень посягає на відносини, які регулюються нормами податкового законодавства України. Несплата або неповна сплата суб'єктами господарювання податків, зборів та інших обов'язкових платежів призводить до невиконання дохідної частини бюджету та державних програм, зниження затрат на соціальні потреби тощо. Нестабільність і недосконалість податкової системи, і загалом податкового законодавства є головними причинами як зростання правопорушень у сфері економіки взагалі, так і правопорушень у сфері оподаткування зокрема [733]. Судова практика з цього приводу вказує на недоліки у правозастосуванні норм кримінального законодавства щодо правопорушень у сфері економіки та податкового законодавства.

Сьогодні кримінальна відповідальність є темою дослідження широкого кола науковців. Вагомий внесок у розвиток інституту кримінальної відповідальності зробили Ю. Александров, Г. Андрусів, П. Андрушко, В. Бенювський, Ю. Баулін,

В. Борисов, Р. Вереша, Г. Жаровська, В. Клименко, П. Матишевський, М. Панов, В. Тацій, В. Тютюгін, О. Ющик та інші. Зокрема опрацюванням проблемних питань кримінальної відповідальності за порушення податкового законодавства займалися Є. Баранюк, Ю. Бисага, Р. Гревцова, Я. Греца, О. Дудоров, Д. Никифорчук, С. Ніколаюк, К. Огороднік, О. Паламарчук, І. Рогатюк, О. Савченко, Ю. Сухов, В. Хоменко, В. Ярема та інші. Їх праці та норми чинного законодавства України слугували основою нашого дослідження кримінальної відповідальності за порушення податкового законодавства України.

Кримінальна відповідальність, яка настає за найістотніші порушення податкового законодавства, що становлять суспільну небезпеку, є найсуворішим видом юридичної відповідальності [265, с. 114]. Як слушно зауважує М. Панов, кримінальна відповідальність становить універсальну категорію кримінального права та посідає особливе місце і виконує домінуючу роль у логічному ряді його категорій і понять [734, с. 249].

Однак сьогодні визначення поняття кримінальної відповідальності термінологічно не закріплене у чинному законодавстві, хоча достатньо часто вживається у нормативно-правових актах, до прикладу, у КК України, підзаконних нормативно-правових актах тощо. У теорії кримінального права серед науковців існують різні за змістом її трактування. Вважається, що кримінальна відповідальність є: – особливим елементом у механізмі кримінально-правового регулювання, в межах якого здійснюється реагування держави на вчинений особою злочин (Г. Андрусів, П. Андрушко, В. Бенювський, П. Матишевський) [735, с. 74]; – передбаченим КК України обмеженням прав і свобод особи, яка вчинила злочин, що індивідуалізується в обвинувальному вирокі суду і здійснюється спеціальними органами виконавчої влади держави (Ю. Баулін, В. Борисов, В. Сташис, В. Тацій, В. Тютюгін) [736, с. 27–28]; – формою реалізації охоронних кримінально-правових відносин. Кримінальна відповідальність виникає на завершальному етапі розвитку охоронних кримінально-правових відносин; останні можуть припинятись і до моменту виникнення кримінальної відповідальності (В. Навроцький) [737, с. 138];

– обов'язком особи, яка вчинила злочин, відповідати за це перед державою і перетерпіти передбачені законом і конкретизовані у вироку суду обмеження своїх прав і свобод, якщо вони будуть на цю особу покладені (Ю. Александров, В. Клименко) [738, с. 55]; – передбаченими кримінальним законодавством негативними наслідками, що покладені судом на особу, яка скоїла злочин, виражені в самому факті засудження і, здебільшого, виконання покарання або засудження, пов'язаного з призначенням покарання (Р. Вереша) [739, с. 99] тощо.

Як бачимо, кримінальній відповідальності властивий ретроспективний характер. Кримінальна відповідальність як вид юридичної відповідальності має всі ознаки, притаманні останній, і водночас характеризується своїми, до яких належать: 1) вид державного примусу, що виражається, насамперед, в осуді злочинця та його діяння обвинувальним вироком суду, а також у покладанні на винного додаткових позбавлень і обмежень; 2) вид і міра обмежень визначені тільки в кримінальному законі, передусім у санкції відповідної кримінально-правової норми; 3) зазнання таких обмежень завжди є вимушеним, оскільки їх застосування є обов'язком суду та спеціально уповноважених на це державних органів; 4) можлива тільки за вчинення злочину [740, с. 31].

Д. Голосніченко пропонує детермінанти вчинення правопорушень у сфері оподаткування згрупувати у такі блоки: 1) економічні (економічна депресія, наявність у країні тіньової економіки і значної кількості коштів, що обертаються в її сфері; надмірний тягар від високих ставок та великої кількості податків на господарську діяльність); 2) нормативно-правові (недоліки податкового законодавства та законодавства, що регулює відносини підприємницької діяльності, нестабільність і недосконалість податкової системи та законодавства, що її регулює); 3) соціально-психологічні (корумпованість частини державних службовців, зокрема і працівників державної податкової служби; 4) організаційні (недосконалий облік платників податків) [741, с. 10–11].

Підстави кримінальної відповідальності визначено ч. 1 ст. 2 КК України, а саме: «підставою кримінальної відповідальності є вчинення особою суспільно небезпечного діяння, яке містить склад злочину, передбаченого КК

України» [256].

Г. Жаровська та О. Ющик звертають увагу на те, що підставою кримінальної відповідальності є встановлення судом повної відповідності як фактичної (злочинне діяння), так і юридичної (передбачення цього діяння в КК України) сторін вчиненого діяння. Відсутність такої відповідності є свідченням відсутності підстав кримінальної відповідальності. Вони виокремлюють такі підстави кримінальної відповідальності: а) правову (чинний КК України, КПК України, Кримінально-виконавчий кодекс України (далі – КВК України); б) основну матеріальну (вчинення особою діяння, яке містить склад злочину, передбачений у КК України); в) необхідну процесуальну (обвинувальний вирок суду, що набув чинності) [742, с. 43–44].

Беручи до уваги наведені погляди науковців та норми чинного законодавства України, вважаємо, що кримінальній відповідальності за порушення податкового законодавства України притаманні всі ознаки кримінальної відповідальності з врахуванням особливостей податкових правовідносин у фінансовій сфері.

Ознаки кримінальної відповідальності за порушення податкового законодавства: 1) встановлюється винятково законами (п. 22 ч. 1 ст. 92 Конституції України); 2) передбачається нормами КК України, КПК України та іншими нормативно-правовими актами; 3) є кримінально-правовою гарантією сплати податків, зборів, обов'язкових платежів; 4) встановлюється у разі умисного здійснення порушень податкового законодавства [743, с. 39–45].

О. Бандурка, В. Понікаров, С. Попова звертають увагу на особливості кримінальної відповідальності за порушення податкового законодавства, а саме: а) її суб'єктами є фізичні особи (платники податків або посадові особи); б) регулюється нормами КК України; в) встановлюється лише в судовому порядку; г) має певні процесуальні особливості [348, с. 155]. Такої самої позиції дотримується М. Кучерявенко [415, с. 341].

Кримінальна відповідальність за порушення податкового законодавства настає за вчинення злочинів у сфері господарської діяльності, визначених у КК

України, а саме за: а) видання нормативно-правових актів, що зменшують надходження бюджету або збільшують витрати бюджету всупереч закону (ст. 211); б) ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) (ст. 212); в) шахрайство з фінансовими ресурсами (ст. 222) [256].

Отже, кримінальна відповідальність за порушення податкового законодавства настає за суспільно-небезпечне діяння, вчинене суб'єктом податкових відносин, за яке передбачено покарання згідно зі статтями 211, 212, 222 КК України (штраф, виправні роботи, обмеження волі, позбавлення права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю) [743, с. 39–45].

Фактично кримінальна відповідальність за порушення податкового законодавства передбачена статтею 212 КК України. Водночас, ця стаття передбачає встановлення факту порушення конкретної податкової норми, внаслідок чого відбулась несплата податків. До того ж, встановлення факту порушення податкового законодавства, так само як і фактичного ненадходження внаслідок цього коштів до бюджетів (цільових фондів), відбувається проведенням податкової перевірки (глава 8 розділу II ПК України), за результатами якої складають визначені ПК України документи: 1) акт перевірки (у разі встановлення порушень податкового законодавства); 2) довідка (у разі відсутності порушень податкового законодавства) (ст. 86 ПК України) [744; 26].

Однак, як зауважує А. Гурська, «... достатньо поширеними стали випадки, коли відомості за ст. 212 КК України вносяться до ЄРДР слідчими не на підставі актів документальних перевірок, а на підставі аналітичних довідок, аналізів та навіть рапортів оперативних співробітників податкової міліції, які містять лише певні необґрунтовані припущення щодо можливого ухилення від сплати податків». Така практика, на її думку, є негативною та, зазвичай, сприяє безпідставному початку досудового розслідування стосовно платників податків [745, с. 26].

Діяння, що передбачені ст. 212 КК України належать до групи економічних злочинів. Питання, пов'язані зі злочинністю у сфері оподаткування, розглядають у своїх працях Р. Гревцова [746, с. 95–99], О. Дудоров [747, с. 60–65],

В. Пивоваров [748, с. 65–70], І. Рогатюк [749, с. 67–69], О. Савченко [750, с. 79–81], Ю. Сухов [751, с. 86–91] та інші.

На практиці найчастіше мета ухилення від податків може бути досягнута здійсненням інших економічних злочинів – фіктивне підприємництво, зловживання службовим положенням тощо [752, с. 163].

Ухилення від сплати податків утворює склад злочинів, передбачений ст. 212 КК України [753, с. 5; 256]. До виникнення податкових ухилень призводять порушення податкового законодавства, зумовлені не лише навмисними, а й ненавмисними діями платників. Ідеться, насамперед, про те, що недоліки самої системи оподаткування такі, як непрозорість податкових норм, часті та непередбачувані зміни у податковому законодавстві, що ускладнюють правильне розуміння податкових норм, можуть зумовлювати непорозуміння у разі заповнення податкових декларацій та похибки під час здійснення відповідних розрахунків, а отже, стати причиною виникнення ненавмисних податкових ухилень [754, с. 149].

До прикладу, серед усіх федеральних злочинів у США ухилення від сплати податків посідає ключове місце, оскільки більшість діянь проти системи оподаткування вчинюються саме способом ухилення. Актуальності дослідженню юридичних ознак ухилення від сплати податків за федеральним законодавством США додає не лише наявність схожої за змістом заборони в КК України, а й існування групи нормативно-правових актів, що забезпечують співробітництво між компетентними органами двох держав у сфері обміну інформацією про вчинення кримінально караних порушень у сфері оподаткування, а також надання правової допомоги під час розслідування справ про такі правопорушення [650, с. 185]. Такими актами є: 1) Конвенція між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи та капітал, ратифіковану Законом України від 26 травня 1995 р. [755]; 2) Договір між Україною та Сполученими Штатами Америки про взаємну правову допомогу у кримінальних справах, ратифікований Законом України від 10 лютого 2000 р.

[756]; 3) Лист Міністерства закордонних справ України від 8 жовтня 2007 р. «Щодо можливості укладення двосторонніх угод з питань обміну податковою інформацією з компетентними органами інших країн» [757].

У вітчизняній науковій літературі під «ухиленням від сплати податків» (tax evasion) розуміють: – форму зменшення податкового зобов'язання, що є об'єктом податкового контролю держави та здійснюється платником податку, в якого виникло зобов'язання зі сплати того чи іншого податку (податків), скоєнням податкових злочинів, податкових правопорушень, здебільшого з використанням різноманітних схем [758]; – незаконне використання підприємством або фізичною особою податкових пільг, несвоєчасну сплату податків, приховування доходів, неподання або несвоєчасне подання документів, які є необхідними для своєчасного обчислення та сплати податків [759, с. 12].

Пунктом 13 постанови Пленуму Верховного Суду України від 8 жовтня 2004 р. № 15 «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» встановлено, що: «за змістом ст. 212 КК України передбачений нею злочин може бути вчинений різними способами, які безпосередньо в диспозиції статті не названі...». Саме цією постановою визначено, що ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів може бути вчинено, наприклад, за допомогою: а) неподання документів, пов'язаних із їх обчисленням та сплатою до бюджетів чи державних цільових фондів (податкових декларацій, розрахунків, бухгалтерських звітів і балансів тощо); б) приховування об'єктів оподаткування; в) заниження цих об'єктів; г) заниження сум податків, зборів, інших обов'язкових платежів; д) приховування факту втрати підстав для одержання пільг з оподаткування; е) подання неправдивих відомостей чи документів, що засвідчують право фізичної особи на податковий кредит або на податкову соціальну пільгу [760]. Також цією постановою визначаються вищенаведені способи ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів.

Сьогодні існують підходи відповідно до яких неподання документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, зборів, інших обов'язкових

платежів; приховування та заниження об'єкта оподаткування визнаються найпоширенішими способами учинення цього злочину [761, с. 254; 762, с. 123]. Водночас цей злочин може вчинятися іншими способами, зокрема: ухиленням зареєстрованих суб'єктів підприємницької діяльності від взяття на облік у контролюючих органах; умисно неправильним обчисленням сум податків, зборів, обов'язкових платежів або бази оподаткування; умисним заниженням податкових ставок; неналежним виконанням або невиконанням обов'язків із нарахування й утримання обов'язкових платежів фіскальними агентами держави – збирачами податків, зборів та обов'язкових платежів; обманними маніпуляціями із податковими пільгами [761, с. 254].

Звертаємо увагу на те, що відсутність законодавчого закріплення терміна «ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» створює правову невизначеність щодо притягнення порушників податкового законодавства до відповідальності, зокрема й кримінальної.

Для того, щоб визначити основні способи ухилення від сплати податків необхідно визначити види податків, їх об'єкти, форми, ставки і на підставі визначених елементів встановити основні способи порушення податкового законодавства щодо цих податків [753, с. 10].

Як у теорії кримінального права, так і під час практичної діяльності, склад злочину відмежовують від самого злочину, оскільки вони не збігаються один з одним, а тільки співвідносяться між собою як явище (конкретний злочин) та юридичне поняття про нього (склад конкретного виду злочину). У кожному складі злочину прийнято виділяти його елементи, а саме: об'єкт злочину, об'єктивну сторону злочину (їх сукупність називають об'єктивними ознаками складу), суб'єкта злочину та суб'єктивну сторону злочину (вони в сукупності іменуються суб'єктивними ознаками складу злочину). У своїй єдності ці об'єктивні і суб'єктивні ознаки й утворюють склад злочину [763, с. 102, 104].

Елементами складу злочину, визначеного у ст. 212 КК України, є:

1) об'єкт цього злочину – суспільні відносини, що забезпечують легітимне функціонування системи оподаткування України – встановлений законодавством

порядок оподаткування юридичних і фізичних осіб, який забезпечує за рахунок надходження податків, зборів та інших обов'язкових платежів формування доходної частини державного та місцевого бюджетів, а також державних цільових фондів (Пенсійний фонд України, Фонд соціального страхування тощо) [764, с. 62–63; 265, с. 116–117; 765, с. 372; 752, с. 164; 766, с. 30–33]. Предметом цього злочину є грошові кошти, які потрібно сплатити до бюджетів або державних цільових фондів у виді податків та зборів, що входять до системи оподаткування і введені в установленому законом порядку [767, с. 91];

2) об'єктивна сторона вказаного злочину характеризується умисними протиправними діями, які виявляють себе в умисному ухиленні від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Вказаний злочин за своїм змістом має матеріальне наповнення. Об'єктивній стороні податкового злочину властиві такі ознаки: діяння у вигляді ухилення від сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), що належать до системи оподаткування; наслідки у вигляді фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних, великих або особливо великих розмірах; причинний зв'язок між зазначеними діями та наслідками. У ст. 212 КК України не конкретизовано способи вчинення злочину, однак ключовим поняттям розрахунків за податками та зборами є податкове зобов'язання за звітний період, відображене в податковій звітності [265, с. 116–117; 766, с. 31];

3) суб'єктом податкового злочину є службова особа підприємства, установи, організації незалежно від форми власності; особа, яка займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи; будь-яка інша особа, яка зобов'язана сплачувати податки й збори (обов'язкові платежі). Суб'єкти злочину можуть бути об'єднані категорією – платник податків, зборів (обов'язкових платежів) [764, с. 62–63; 265, с. 116–117; 765, с. 372; 752, с. 164; 766, с. 30–33], податкові агенти та / або їх посадові особи, а також посадові особи контролюючих органів (ст. 109 ПК України) [26];

4) суб'єктивна сторона податкового злочину має прямий та непрямий умисел. У кожному конкретному випадку суд має встановити рівень фактичної

обізнаності особи щодо факту необхідності сплати податків або певних видів платежів і факт усвідомлення нею несплати певних видів податків або платежів. Несплата податків без наявності умислу не утворює складу цього злочину. Однак, якщо розмір податків, які надійшли до бюджету за несплату податків без наявності умислу, становить не менше ста встановлених законодавством неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, такі дії формально утворюють склад злочину, передбаченого у ст. 367 КК України («Службова недбалість»). Саме ст. 367 КК України на практиці досить часто використовується слідчими податкової міліції для перекваліфікації протиправних діянь винної особи у зв'язку з відсутністю доказів умисної форми вини діянь службових осіб платників податків, попередньо кваліфікованих за ст. 212 КК України. Не можуть визнаватися злочинними дії щодо порушення порядку сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), що сталися внаслідок помилки, спірного тлумачення нормативних документів, оптимізації сплати певних відрахувань тощо [764, с. 63; 265, с. 117; 765, с. 372; 752, с. 164; 766, с. 33; 256].

Якщо поняття об'єкта і суб'єкта злочину не спричиняє особливих проблем, то елементи характеристики суб'єктивної сторони податкового злочину є складнішими у разі їх конкретизації. Законодавче регулювання форми вини не дає змоги визначити, з якою формою вини вчиняється приховання об'єкта оподаткування [165, с. 411]. Вина як обов'язкова ознака суб'єктивної сторони нерозривно пов'язана з його об'єктивними ознаками, її зміст відображають об'єктивні ознаки злочину, що характеризують об'єкт, предмет і об'єктивну сторону [768, с. 79].

Кримінальна відповідальність за порушення податкового законодавства, зокрема за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів може наставати лише за сукупності обов'язкових умов, якщо: 1) не сплачені податки, збори, інші обов'язкові платежі входять у систему оподаткування і введені в установленому законом порядку; 2) об'єкт оподаткування передбачений відповідним законом; 3) платник податку, збору, іншого обов'язкового платежу визначений як такий відповідним законом; 4) механізм справляння податків і

зборів (обов'язкових платежів), їх ставки та пільги щодо оподаткування визначені законами про оподаткування [760].

Згідно зі Звітом про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2016 рік саме на виявлення резонансних злочинів у сфері оподаткування, залучення до оподаткування коштів із тіньового обігу та надходження їх до бюджетів, виявлення кримінальних правопорушень у податковій сфері, а також відпрацювання платників, задіяних у міжрегіональних схемах ухилення від оподаткування спрямовано роботу підрозділів податкової міліції. За результатами проведених заходів з викриття кримінальних правопорушень у митній сфері до Єдиного реєстру досудових розслідувань (ЄРДР) внесено 327 кримінальних проваджень, з яких 165 – за ст. 212 КК України. Щодо вказаних кримінальних проваджень до бюджету стягнуто 247,7 млн гривень. Накладено арешт на вилучені товарно-матеріальні цінності загальною вартістю 1,5 млрд грн [661, с. 34–35].

Цікавими з цього приводу є дані про діяльність податкових органів Львівської області, починаючи від 2015 року. Так, у 2015 році було відшкодовано збитків у кримінальних провадженнях на суму 15,4 млн грн, у 2016 році – 15,8 млн грн, у 2017 році – 16,6 млн грн, у 2018 році – 18,5 млн грн (Додаток М).

Щомісячно на офіційному сайті Генеральної прокуратури України висвітлено статистичні дані про кримінальні правопорушення щодо ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) (ст. 212 КК України), які зареєстровано органами, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства. У Додатку Н зведено показники кримінальних податкових злочинів за січень у 2014 – 2019 р.р., що мають тенденцію до негативної стабільності [769]. Із наведеної статистичної звітності можна зробити висновок, що ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів характеризується значною чисельністю серед злочинів у сфері господарської діяльності.

Кримінальна відповідальність за порушення податкового законодавства, зокрема за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, реалізується: 1) покаранням штрафом; 2) позбавленням права обіймати певні

посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років; 3) позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років з конфіскацією майна (ст. 212 КК України) [256].

Вітчизняним законодавцем досягнуто зменшення кримінальної відповідальності осіб за умисне ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів введенням податкового компромісу, який ототожнюють із податковою амністією. Це дає змогу вважати, що діяння, передбачені частинами 1–3 ст. 212 КК України, не вважаються умисним ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), якщо платник податків досяг податкового компромісу відповідно до підрозділу 9-2 розділу XX «Перехідні положення» ПК України (ч. 5 ст. 212 КК України) [256]. Однак, до прикладу, в червні 2017 р. Конституційний суд Іспанії скасував податкову амністію, введenu в 2012 р., зазначивши про її неконституційність. Податкова амністія в Іспанії була дуже суперечливою, оскільки багато осіб використовували це, і тим самим зменшували собі податкове навантаження, сплачуючи податки істотно нижчі від передбачених граничними ставками. Однак ті платники податків, які скористалися податковою амністією, не змогли отримати користі від неї, оскільки всі правові наслідки її проведення втратили свою юридичну силу після ухвалення рішення Конституційним судом Іспанії про її скасування [770].

В Україні під «податковим компромісом» законодавець розуміє «режим звільнення від юридичної відповідальності платників податків та/або їх посадових (службових) осіб за заниження податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість за будь-які податкові періоди до 1 квітня 2014 р. з урахуванням строків давності, встановлених ст. 102 ПК України» (пункт 1 підрозділу 9-2 розділу XX «Перехідні положення» ПК України) [26]. Однак, як слушно звертає увагу Т. Головань, «податковий компроміс не є способом мінімізації податкових ризиків, а, передусім, – визнанням вини у вчиненні податкового правопорушення або кримінальних правопорушень, які з ним пов'язані. Звільнення від юридичної відповідальності в разі застосування податкового компромісу стосується звільнення від відповідальності, передбаченої

ПК України, ст. 212 КК України. Водночас звільнення від сплати податків означає визнання вини у вчиненні правопорушень, передбачених зазначеними нормативними актами, а також визнання вини у вчиненні кримінальних правопорушень, пов'язаних із зазначеними вище правопорушеннями». Вона вважає за доцільне на законодавчому рівні розширити перелік гарантій для платників податків у разі застосування податкового компромісу, які захищали б платників податків, їх контрагентів та слугували б стимулом для легалізації платниками податків своїх доходів [771, с. 58].

Кримінальним законодавством передбачено звільнення особи від кримінальної відповідальності. Під «звільненням від кримінальної відповідальності» потрібно розуміти відмову держави «від застосування щодо особи, котра вчинила злочин, установлених законом обмежень певних прав і свобод закриттям кримінальної справи, яке здійснює суд у випадках, передбачених КК України, у порядку, встановленому КПК України» (п. 1 постанови Пленуму Верховного Суду України № 12 від 23 грудня 2005 р. «Про практику застосування судами України законодавства про звільнення особи від кримінальної відповідальності») [772]. Водночас умова звільнення особи від кримінальної відповідальності полягає у вчиненні цією особою певного умисного злочину, незалежно від того, закінчено його чи ні, вчинений він одноособово чи у співучасті. Підставу такого звільнення становить або певна поведінка особи після вчинення злочину, яку держава заохочує, або настання певної події [773, с. 336]. Зауважимо, що Верховним Судом України проаналізовано судову практику щодо застосування законодавчих норм про звільнення від кримінальної відповідальності [774].

Зокрема від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів особа звільняється, якщо вона до притягнення до кримінальної відповідальності сплатила податки, збори, обов'язкові платежі, а також відшкодувала шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня) (ч. 4 ст. 212 КК України) [256].

Узагальнюючи, вважаємо, що притягнення до кримінальної

відповідальності за вчинення податкових правопорушень є дієвим засобом впливу на правопорушників. Однак заслуговує уваги те, що умисне ухилення від сплати податків, зборів, платежів, що входять в систему оподаткування, не в останню чергу є наслідком нечіткості та неоднозначності податкового законодавства, нестабільності та недосконалості податкової системи. Тому вдосконалення національного податкового законодавства також сприятиме запобіганню податкових правопорушень [775, с. 128–131].

Не можемо оминати увагою подальше. Оскільки ПК України передбачає кримінальну відповідальність за порушення податкового законодавства, то видається слушним доповнити Особливу частину КК України главою «Злочини у податковій сфері», що дасть змогу уніфікувати порушення податкового законодавства, за які винні особи притягуються до кримінальної відповідальності [743, с. 39–45].

Також актуальними для опрацювання залишаються питання щодо законодавчого врегулювання окремих термінологічних проблем. Для усунення різних наукових підходів, а також для покращення застосування кримінального законодавства вважаємо за доцільне закріпити у КК України терміни «кримінальна відповідальність» та «ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів».

Висновки до розділу 5

Проведений у п'ятому розділі дисертації аналіз відповідальності як складової понятійно-категоріального апарату податкового права України можемо підсумувати такими висновками:

1. Розглянуто теоретичні та законодавчі основи настання відповідальності за порушення податкового законодавства України. Обґрунтовано, що у податковому праві перспективна та ретроспективна відповідальність має запобіжний профілактичний зміст на індивідуальному та колективному рівнях. Акцентовано увагу на тому, що у дослідженні юридичну відповідальність

розглянуто у ретроспективному негативному напрямі, який переважає серед теоретиків права, оскільки проаналізовано застосування відповідальності за порушення податкового законодавства.

Зазначено, що відповідальність за порушення податкового законодавства України є важливою складовою правового регулювання податкових правовідносин, найчисельнішими суб'єктами яких є платники податків. Встановлено, що існує певна колізія між галуззю (фінансове право) і підгалуззю (податкове право), в частині застосування санкцій, перелік яких у ПК України значно більший (адміністративні, фінансові, кримінальні з різноманітними заходами впливу). Вказана ситуація вимагає узгодження питань, що пов'язані із родовою ознакою податкових і фінансових відносин та видами юридичної відповідальності за їх порушення.

2. На основі узагальнення наукових підходів та використання податкового законодавства України проаналізовано елементи складу податкового правопорушення, якими є його об'єкт, суб'єкт, об'єктивна та суб'єктивна сторони. Зауважено, що, зважаючи на існуючі негативні якісно-кількісні показники вчинених податкових правопорушень, у сучасній вітчизняній науці існує потреба у розвитку податкової деліктології.

Визначено, що податкові правопорушення доцільно поділити за родовими ознаками на наступні види: 1) порушення податкового законодавства, за яке ПК України передбачає фінансову відповідальність; 2) проступки у сфері податків і зборів, за які відповідно до КУпАП настає адміністративна відповідальність; 3) злочини, які вчиняються шляхом ухилення від сплати або несплати податків і зборів, що передбачають настання кримінальної відповідальності за КК України. З'ясовано, що класифікацію податкових правопорушень за кожним із видів можна виокремлювати за різними критеріями, беручи до уваги склади цих правопорушень.

Аргументовано, що спільною ознакою усіх податкових правопорушень є те, що в їх основі лежить протиправне діяння правопорушника, вчинення якого є фінансово небезпечним за своїми діями і створює фінансову шкоду як для

окремих суб'єктів податкових правовідносин, так і держави в цілому. Однак відмінними ознаками для цих діянь є: а) закріплення правових норм у різних нормативно-правових актах; б) притягнення правопорушників відповідно до різних видів відповідальності; в) суб'єкти, які здійснюють притягнення до відповідальності, відрізняються своїми повноваженнями; г) правові наслідки з врахуванням суспільної шкоди (суспільної небезпеки); д) різна процесуальна форма настання відповідальності тощо. Це створює певні колізії при кваліфікації податкових правопорушень.

3. Обґрунтовано, що за порушення законів з питань оподаткування та порушення вимог, встановлених іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються штрафні (фінансові) санкції (штрафи), які встановлено у конкретній сумі, у відсотках до сум відповідних податкових зобов'язань, або ж у розмірах мінімальної заробітної плати.

4. Охарактеризовано поняття фінансової відповідальності та зауважено, що принципами фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства повинні бути законність, невідворотність настання, справедливість, неприпустимість подвоєння відповідальності, індивідуалізація особи, доцільність, своєчасність тощо.

Визначено, що основною метою фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства є здійснення суб'єктивних прав, виконання суб'єктивних обов'язків та досягнення результату шляхом дотримання податкового законодавства суб'єктами податкових правовідносин. Підставами притягнення до фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства є: а) наявність складу правопорушення (перелік складів порушень податкового законодавства наведено у ст.ст. 117 – 128-1 ПК України) (фактична підстава); б) наявність податково-правової норми, яка прямо передбачає склад правопорушення (нормативна підстава).

Підставами настання фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства є: 1) факт вчинення порушення податкового

законодавства суб'єктом податкових правовідносин (фактична підстава);

- 2) наявність відповідної податково-правової норми, яка забороняє протиправну поведінку та встановлення санкції, що передбачає притягнення до фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства (нормативна підстава);
- 3) наявність правозастосовного акта, який набрав чинності (процесуальна підстава).

5. З'ясовано, що за порушення податкового законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, настає адміністративна відповідальність, якій властиві ознаки адміністративної відповідальності з врахуванням різновидів специфіки вчинених податкових правопорушень та передбачених за це фінансових санкцій. Щодо поняття адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства, то законодавче визначення його також відсутнє. З цього приводу існують лише окремі наукові позиції. Логічне за побудовою та аргументоване за змістом поняття адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства можливе лише за умови урахування загальних ознак юридичної відповідальності, а також специфічних ознак, що характеризують податкові правовідносини.

Визначено, що підставами адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є: 1) нормативні (наявність правових норм, які визначають діяння щодо порушення податкового законодавства проступком); 2) фактичні (факт вчинення правопорушення та пов'язані з ним дії процесуального значення (змісту), а саме: затримання, огляд, подання звернень, визнання доказами фактичних даних тощо); 3) документальні (складення протоколу про адміністративне правопорушення та прийняття постанови у справі, яку розглядають. Потрібно зауважити, що до протоколу про адміністративне правопорушення долучають акти, довідки, звернення, облікові документи тощо, які є доказами у справі).

Метою адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є попередження таких порушень, а також застосування до винних осіб заходів адміністративного впливу. Ознаками адміністративної

відповідальності за порушення податкового законодавства є те, що вона встановлюється виключно законами (п. 22 ч. 1 ст. 92 Конституції України) та передбачається нормами КУпАП, КАС України, ПК України та іншими законодавчими актами. Також ознакою, яка свідчить про непритягнення особи до адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є ст. 17 КУпАП, де мова йде про дії особи в стані крайньої необхідності, необхідної оборони або перебування в стані неосудності. Так, 50,74% опитаних респондентів звертають увагу на те, що адміністративна відповідальність за податкові правопорушення є найбільш поширеною у правозастосовчій практиці правоохоронних органів.

6. Зазначено, що кримінальній відповідальності за порушення податкового законодавства України притаманні всі ознаки кримінальної відповідальності з врахуванням особливостей податкових правовідносин у фінансовій сфері: 1) встановлюється виключно законами (п. 22 ч. 1 ст. 92 Конституції України); 2) передбачається нормами КК України, КПК України та іншими нормативно-правовими актами; 3) є кримінально-правовою гарантією сплати податків, зборів (обов'язкових платежів); 4) встановлюється при умисному здійсненні порушень податкового законодавства. Кримінальна відповідальність за порушення податкового законодавства настає за вчинення злочинів у сфері господарської діяльності, визначених КК України.

Охарактеризовано елементи складу злочину, визначеного ст. 212 КК України за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Визначено настання та реалізацію кримінальної відповідальності за дане порушення податкового законодавства, а також звільнення особи від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів.

ВИСНОВКИ

У дисертації на основі вивчення та аналізу понятійно-категоріального апарату податкового права України, а також з урахуванням проблемних питань, які виникають під час правового регулювання податкових правовідносин, вирішено завдання наукового дослідження та апробовано нові підходи у лінгвістично-юридичному обґрунтуванні понятійно-категоріального апарату податкового права України, його теоретичних аспектів, сутності податкових правовідносин та відповідальності за їх порушення, вироблено рекомендації законодавчого та науково-теоретичного змісту, що дало змогу зробити низку наступних науково-теоретичних і прикладних висновків:

1. У процесі дослідження понятійно-категоріального апарату податкового права України, визначено, що його терміни є основою, яка формується і розвивається шляхом узагальнення ознак податково-правової реальної дійсності. Ці ознаки впливають на створення оптимального і динамічного за змістом та призначенням понятійно-категоріального апарату податкового права України з метою регулювання правових відносин у податковій сфері.

Визначено, що для врегулювання податкових правовідносин потрібно використовувати терміни, закріплені в нормах податкового законодавства України. Доцільно звертати увагу на елементи узгодженості та єдності термінів, які використовуються у ПК України, порівнюючи їх з іншими нормами податкового законодавства. Зокрема ці терміни повинні бути зрозумілими, стислими, що сприяє зручності їх використання. Однак тоді варто пам'ятати про те, що довільне скорочення терміна може порушити логічний зв'язок між його елементами, які визначають суть поняття.

2. У поясненні понятійно-категоріального апарату податкового права України застосовано методологічну основу, яка ґрунтується на використанні загальнонаукових, спеціальних та галузевих методів. Доведено, що методологія науки податкового права може розглядатися як сукупність взаємопов'язаних методів, способів, прийомів, що застосовуються в процесі наукового пізнання

явищ, які визначають закономірності функціонування податкових відносин, пов'язаних із встановленням, зміною, скасуванням та сплатою податків, зборів, платежів, врегульованих нормами податкового законодавства України, а також вчення про податково-правову дійсність, складовою частиною якої є понятійно-категоріальний апарат науки податкового права. В основі методів, які використано для дослідження понятійно-категоріального апарату податкового права України, закладено принципи теоретичної та практичної діяльності суб'єктів податкових правовідносин.

3. Зважаючи на історичні особливості розвитку Української держави, зазначено, що із становленням податкового права в Україні відбувається і розвиток його понятійно-категоріального апарату. Зауважено, що понятійно-категоріальний апарат податкового права еволюціонує від давніх часів та продовжує свій розвиток і сьогодні. Досвід, набутий Україною впродовж тривалого часу сприяє розвитку та вдосконаленню як сфери податкового права загалом, так і його понятійно-категоріального апарату.

4. Зауважено, що аналіз наявних теорій податків представниками різних наукових шкіл, свідчить про те, що їх застосування є важливим як для вітчизняної науки податкового права, його понять, категорій, так і для системи оподаткування загалом, адже сьогодні залишаються актуальними одвічні проблеми сфери оподаткування: підвищення розмірів податків, збільшення видів податків, ухилення від податків шляхом корупційних дій та інше, що негативно відображається як на матеріальному становищі платників податків, так і авторитеті фіскальних органів.

5. Встановлено, що поняття і категорії податкового права у різних країнах світу зазнають змін і удосконалення, а також залежать від глобалізації соціально-економічних та інших відносин як у міжнародному вимірі, так і в межах суспільної формації з окремих держав. Водночас важливим є багатовіковий досвід, сформований в різних соціально-економічних умовах, що є підґрунтям економічного розвитку сучасних держав та України зокрема.

6. Проаналізовано наукові підходи щодо з'ясування місця податкового

права та його понятійно-категоріального апарату у фінансовому праві й системі права України. Зокрема з'ясовано, що податкове право як підгалузь фінансового права вирізняється різновидами правових інститутів, наявність яких в майбутньому дає підстави для виокремлення його як окремої галузі права. Це стосується податкових правовідносин, пов'язаних із встановленням, зміною, скасуванням та сплатою податків, зборів, платежів.

7. Узагальнено теоретико-правові позиції щодо визначення джерел податкового права України, які становлять нормативно-правову основу його понятійно-категоріального апарату та визначено, що відсутність єдиних підходів до розуміння значення терміна «джерела податкового права» актуалізує подальше дослідження змісту цього поняття. З'ясовано, що, беручи до уваги розвиток вітчизняної системи права, виникає потреба дослідження як усталених, так і змістовно нових видів джерел податкового права з огляду на засади системності та ієрархічності. Наявні наукові підходи до визначення джерел податкового права України є важливою основою їхнього оновленого формування.

8. На основі аналізу системи принципів податкового права України, які є основними засадами його понятійно-категоріального апарату, встановлено, що засади сучасних податкових правовідносин, закріплені у Конституції України, знайшли своє відображення у принципах, визначених у податковому законодавстві України. Водночас зміст ст. 4 ПК України потребує подальшої деталізації системи галузевих і міжгалузевих принципів податкового законодавства.

9. Узагальнено наявні наукові підходи щодо визначення поняття та ознак податкових правовідносин та з'ясовано їхню сутність як фундаментальної категорії податкового права України. Це дало змогу переконливо стверджувати, що податкові правовідносини є складовим елементом не лише податкового, але й фінансового права та права загалом. Основою податкових правовідносин є врегульовані нормами податкового законодавства відносини у сфері податків, зборів і оподаткування, реалізація яких є одним із завдань, передбачених податковою політикою держави.

Акцентовано увагу на взаємообумовленості та взаємозалежності ознак класифікації податкових правовідносин. Вони визначають характер відносин між учасниками, мету, зміст, особливості об'єктно-суб'єктного складу податкових правовідносин.

10. Доведено, що об'єктом податкових правовідносин є матеріальне за змістом врегульоване нормами права явище реальної дійсності, на яке впливає діяльність суб'єктів, права і обов'язки яких закріплені в чинних нормах податкового права. Запропоновано поділ суб'єктів податкових правовідносин на державу; колективні суб'єкти; індивідуальні суб'єкти, який акумулює в собі їх правосуб'єктність на різних рівнях забезпечення та реалізації податкових правовідносин.

11. Встановлено, що правовий статус фізичних та юридичних осіб як суб'єктів податкових правовідносин за допомогою правових норм відображає їх становище у суспільстві та зобов'язання щодо справляння податків та зборів. Водночас правовий статус платника податків є одним із складних понять податкового права, а його зміст перебуває у постійній термінологічній динаміці. Як правило, до цього призводить часте оновлення податкового законодавства України, яке проявляється у доповненні та/або виключенні окремих чинних правових норм.

Правовий статус платника податків – це сукупність прав, обов'язків, законних інтересів, гарантій та відповідальності фізичних осіб (резидентів і нерезидентів) та юридичних осіб (резидентів і нерезидентів), їх відокремлених підрозділів, які є учасниками податкових правовідносин щодо справляння податків.

12. Визначено, що у понятійно-категоріальному апараті податкового права юридичні факти – це сукупність об'єктивних і суб'єктивних ознак, які характеризують обставини, що закріплені в нормах податкового законодавства України. Вони впливають на виникнення, зміну, припинення податкових правовідносин та сприяють настанню певних прав та обов'язків для суб'єктів цих правовідносин. У податковому праві юридичні факти доцільно класифікувати з

урахуванням як загальнотеоретичних аспектів, так і особливостей правового регулювання податкових правовідносин на основі практики застосування податкового законодавства України.

13. Запропоновано у понятійно-категоріальному апараті податкового права під податково-правовою нормою розуміти системне утворення загальнообов'язкових правил (приписів) поведінки суб'єктів податкових відносин, що діють в межах, дозволених державою, з метою забезпечення і реалізації прав і законних інтересів у податковій сфері. Податково-правовим нормам властиві як загальні ознаки, які є характерними для всіх норм права, так і спеціальні, які притаманні лише нормам податкового права. Сукупність цих ознак впливає на класифікацію податково-правових норм, що сприяє відображенню суті регулювання податкових правовідносин. Структура податково-правової норми хоча й складається із гіпотези, диспозиції та санкції, однак вони не завжди закріплюються у податковому законодавстві класично, тому знаходять своє закріплення у статтях нормативно-правових актів, які належать до інших галузей права.

14. З'ясовано, що для реалізації податково-правових норм важливе значення мають форми безпосередньої реалізації податкового законодавства, а саме: дотримання, використання і виконання, які втілюються в життя безпосередніми діями суб'єктів податкових правовідносин. Відзначено також важливість застосування як особливої форми реалізації податково-правових норм, яке є державно-владною діяльністю уповноважених на це суб'єктів податкових правовідносин. Усі податково-правові норми, які закріплені в податковому законодавстві, діють до моменту їх зміни чи припинення у встановленому законом порядку уповноваженими на те суб'єктами податкових правовідносин.

Окрему увагу присвячено тлумаченню податково-правової норми, що є особливою сферою діяльності суб'єкта податкових правовідносин. Вона проявляється як тлумачення-з'ясування змісту правової норми суб'єктом податкових правовідносин, зокрема і як процес мислення без зовнішніх форм вираження, а також як тлумачення-роз'яснення, що полягає у зовнішньому

вираженні, тобто викладенні змісту податково-правової норми, закладеного в ній законодавцем. Тлумачення податково-правових норм здійснюються за допомогою мовного, логічного, стилістичного та історичного способів.

15. Встановлено, що протягом останніх років прослідковується тенденція до зростання правопорушень економічного характеру, які дестабілізують фінансову систему країни та становлять реальну загрозу її фінансовій безпеці. Серед них є також податкові правопорушення, які, як правило, полягають у порушенні податкового законодавства та іншого законодавства, яким регулюються питання податкової сфери. Наявні у вітчизняній науці класифікації податкових правопорушень є доволі різноманітними, а самі правопорушення продовжують видозмінюватись в залежності від напрямів розвитку ринкових відносин у сфері економіки, фінансів. У процесі класифікації податкових правопорушень слід зважати на те, що вони здійснюються як шляхом порушення податкового законодавства, так і вчиненням адміністративних проступків та кримінальних злочинів у податковій сфері.

Під час теоретико-правового аналізу відповідальності у складі понятійно-категоріального апарату податкового права, обґрунтовано, що притягнення до відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства врегульовано різними нормативно-правовими актами. Правові норми щодо притягнення до фінансової відповідальності закріплено у ПК України, до адміністративної – у КУпАП, до кримінальної – у КК України. Встановлено, що ці норми в окремих випадках потребують, залежно від суспільно-економічних факторів і умов розвитку країни, зміни їх галузевого застосування, а саме: деадміністративізації, в інших випадках – декриміналізації з метою покращення їх дії у податковому праві України.

16. Визначено, що фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства – це передбачені нормами податкового права види фінансових санкцій (штрафів), їх розміри, які застосовуються уповноваженими на це органами держави до правопорушника у вигляді грошового штрафу.

Зазначено, що під адміністративною відповідальністю за порушення

податкового законодавства потрібно розуміти застосування в юрисдикційному порядку уповноваженими державою органами (посадовими особами) передбаченого законом адміністративного стягнення до особи, яка порушила податкове законодавство. Узагальнено, що притягнення порушників податкового законодавства до адміністративної відповідальності є дієвим адміністративно-карним засобом впливу як для відновлення завданої шкоди, так і для подальшої профілактики правопорушень у податковій сфері.

Зауважено, що кримінальна відповідальність за порушення податкового законодавства настає за суспільно-небезпечне та шкідливе за наслідками діяння, вчинене суб'єктом податкових відносин, за яке передбачено кримінальне покарання відповідно до статей 211, 212, 222 КК України (штраф, виправні роботи, обмеження волі, позбавлення права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю).

17. Сформовано авторські пропозиції щодо внесення доповнень до чинного законодавства України, зокрема:

– статтю 14 ПК України доповнити чітким визначенням термінів «податкова звітність» та «фінансова звітність»;

– у ст. 15 ПК України закріпити визначення поняття «платник зборів», а цю статтю перейменувати у «Платники податків та/або зборів», що сприятиме чіткому визначенню дефініції «правовий статус платника податків» в податковому праві України;

– закріпити поняття «суб'єкти податкових правовідносин» та перелік даних суб'єктів у ПК України;

– закріпити поняття вини суб'єкта податкового правопорушення у ПК України. Кваліфікуючи протиправні дії, слід брати до уваги те, яке саме психічне ставлення порушника податкового законодавства (умисне чи з необережності) до скоєного ним суспільно шкідливого (суспільно небезпечного) діяння (у формі дії чи бездіяльності) та суспільно шкідливих (суспільно небезпечних) наслідків;

– главу 11 ПК України «Відповідальність» доповнити правовою нормою щодо встановлення віку, з якого особи за вчинення податкових правопорушень

підлягають фінансовій відповідальності (в тому числі і платників податків за порушення щодо податкової звітності);

– визначити єдине поняття фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства та його нормативне закріплення;

– встановити на законодавчому рівні порядок настання та притягнення порушників податкового законодавства до фінансової відповідальності;

– Особливу частину розділу II КУпАП доповнити главою за назвою «Адміністративні правопорушення у сфері податкового законодавства», яка об'єднає однорідні за родовою ознакою правопорушення у сфері податкового законодавства;

– закріпити у законодавстві термін «ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів», який створює правову невизначеність в частині притягнення порушників податкового законодавства до відповідальності, в тому числі й кримінальної;

– доповнити Особливу частину КК України розділом «Злочини у податковій сфері», що дасть змогу уніфікувати порушення податкового законодавства, за які винні особи притягуються до кримінальної відповідальності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Правова система України: історія, стан та перспективи: у 5 т. Харків : Право, 2008. Т. 1: Методологічні та історико-теоретичні проблеми формування і розвитку правової системи України / за заг. ред. М. В. Цвіка, О. В. Петришина. 728 с.
2. Словник української мови: у 20 т. Київ : Науково-виробниче підприємство «Видавництво «Наукова думка» НАН України», 2010. Т. 1: А–Б. 911 с.
3. Дєєва Н. М., Редіна Н. І., Дулік Т. О. та ін. Оподаткування в Україні: навч. посіб. / за ред. Н. І. Редіної. Київ : Центр учбової літератури, 2009. 544 с.
4. Крестовська Н. М., Матвеева Л. Г. Теорія держави і права: елементарний курс. 2–ге вид. Харків : ТОВ«Одіссей», 2008. 432 с.
5. Скакун О. Ф. Теорія права і держави: підручник. 4–те вид. Київ : Алерта, 2016. 528 с.
6. Коломоєць Т. О., Глухий О. Г. Оціночні поняття у податковому праві України: доктринальний, нормативний та правозастосовний аспекти : монографія. Запоріжжя : Запорізький національний університет, 2013. 224 с.
7. Зенфірова Т. А. Термінологічні питання побудови дискурсу трудового права. *Держава та регіони. Науково-виробничий журнал. Серія : Право.* 2011. № 2. С. 70–74.
8. Баїк О. І Про значення термінів «поняття» і «категорія» в податковому праві України. *Юридична наука в XXI столітті: перспективні та пріоритетні напрями досліджень*: тези доповідей міжнар. наук.-практ. конф. (Запоріжжя, 30–31 трав. 2014 р.) / за заг. ред. Т. О. Коломоєць. Запоріжжя : ЗНУ, 2014. С. 133–136.
9. Повторєва С. М. Словник з логіки. Львів : «Магнолія – 2006», 2009. 196 с.
10. Тофтул М. Г. Логіка : посіб. для студ. вищ. навч. закл. Київ : Видавничий центр «Академія», 2002. 368 с.

11. Ряшко В. І. Логіка : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2009. 328 с.
12. Загнітко А. П. Словник сучасної лінгвістики : поняття і терміни: у 4 т. Донецьк : ДонНУ, 2012. Т. 3. 426 с.
13. Великий тлумачний словник української мови / упоряд. Т. В. Ковальова; Худож.–оформл. Б. П. Бублик. Харків : Фоліо, 2005. 767 с.
14. Словник української мови. Київ : Видавництво «Наукова думка», 1976. Т. 7: ПОЇХАТИ–ПРИРОБЛЯТИ. 723 с.
15. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. Київ ; Ірпінь : ВТФ «Перун», 2001. 1440 с.
16. Соціологічна енциклопедія / уклад. В. Г. Городяненко. Київ : Академвидав, 2008. 456 с.
17. Інформаційні ресурси. Словник законодавчої та стандартизованої термінології / НАПН України ; Держ. наук.-пед. б-ка України ім. В. О. Сухомлинського; уклад. : П.І. Рогова, Я. О. Чепуренко, С. М. Зозуля, І. Г. Лобановська. Київ : Нілан–ЛТД, 2012. 283 с.
18. Любченко М. І. Юридична термінологія: поняття, особливості, види: монографія. Харків : ТОВ «Видавництво права людини», 2015. 280 с.
19. Карамішева Н. В. Логіка : підручник для студентів-правників. Львів : Видавничо-поліграфічна фірма «Паіс», 2000. 251 с.
20. Тростюк З. А. Понятійний апарат Особливої частини Кримінального кодексу України: монографія. Київ : Атіка, 2003. 144 с.
21. Васильев А. М. Правовые категории. Методологические аспекты разработки системы категорий теории права. Москва : Юридическая литература, 1976. 263 с.
22. Малярчук Т. В. Понятійний апарат кримінально-процесуального права України: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09 / Національна академія внутрішніх справ. Київ, 2011. 17 с.
23. Бандурка О. М., Тягло О. В. Юридична логіка : підручник. 2–е вид., переробл. і допов. Харків : Золота миля, 2017. 216 с.
24. Юридична логіка: підручник / за наук. ред. проф. В. С. Бліхара. Львів :

ЛьвДУВС, 2016. 248 с.

25. Хоменко І. В. Логіка для юристів: підручник. Київ : Юрінком Інтер, 2004. 224 с.

26. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112.

27. Баранов П. П., Курбатов В. И. Логика для юристов : учеб. пособ. Ростов-на-Дону : РЮИ МВД России, 2003. 624 с.

28. Баїк О. І. До питання правових понять, категорій і термінів у податковому праві України. *Сучасні тенденції розбудови правової держави в Україні та світі*: збірник наук. ст. за матеріалами II Міжнар. наук.-практ. конф. (Житомир, 10 квіт. 2014 р.) / Мін-во аграрної політики та прод-ва України ; Жит. нац. агроекологічний ун-т. Житомир: ЖНАЕУ, 2014. С. 140–142.

29. Жаровська І. М. Доступність права: теоретико-правові проблеми : монографія. Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2007. 208 с.

30. Тарнавська М. І. Моральні оцінки при застосуванні права: питання теорії та практики: монографія / за заг. ред С. П. Рабіновича. Львів : Сполом, 2016. 240 с.

31. Лисий В. Діалектика : навч. посіб. Львів : ЛНУ імені Івана Франка, 2014. 480 с.

32. Загнітко А. П. Словник сучасної лінгвістики: поняття і терміни: у 4 т. Донецьк : ДонНУ, 2012. Т. 2. 350 с.

33. Даль В. Толковый словарь живого великорусского языка / Государственное издательство иностранных и национальных словарей. Москва, 1955. Т. II: И–О. 779 с.

34. Словник української мови. Київ : Видавництво «Наукова думка», 1973. Т. 4: І–М. 840 с.

35. Кузьменко О. В. Процесуальні категорії адміністративного права : монографія / НАВСУ. Львів : ВАТ «Львівська книжкова фабрика «Атлас», 2004. 232 с.

36. Великий енциклопедичний юридичний словник / за ред. акад. НАН України Ю. С. Шемшученка. 2–ге вид., переробл. і доповн. Київ : Вид-во

«Юридична думка», 2012. 1020 с.

37. Баїк О. І. Поняття і категорії як основа науки податкового права України. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки*. 2015. № 824. С. 10–13.

38. Сухонос В. В. Теорія держави і права: навч. посіб. Суми: ВТД «Університетська книга», 2005. 536 с.

39. Ковальчук А. Про необхідність наукового розуміння базових категорій правознавства і юриспруденції. *Право України*. 2006. № 9. С. 103–106.

40. Загнітко А. П. Словник сучасної лінгвістики: поняття і терміни: у 4 т. Донецьк: ДонНУ, 2012. Т. 4. 388 с.

41. Шпильківська О. В. Українська термінологія фінансового права: автореф. дис. ... канд. філолог. наук: 10.02.01 / Національний педагогічний університет імені М. П. Драгоманова. Київ, 2010. 22 с.

42. Словник української мови. Київ: Видавництво «Наукова думка», 1979. Т. 10: Т–Ф. 658 с.

43. Дудок Р. І. Проблема значення та смислу терміна в гуманітарних науках: монографія. Львів: Видавничий центр ЛНУ імені Івана Франка, 2009. 358 с.

44. Токарська А. С. Комунікативна стратегія законотворчої і законодавчої діяльності: навч. посіб. Львів: Львівський державний університет внутрішніх справ, 2016. 244 с.

45. Пристайко Т. С., Конопелькіна Е. А., Неженець Э. В. Очерки по русской терминологии экономики и права: монография / Т. С. Пристайко, Е. А. Конопелькіна, Э. В. Неженец; под общ. ред. проф. Т. С. Пристайко. Д.: Нова ідеологія, 2011. 304 с.

46. Мірошніченко М. Право: терміно-поняття, поняття, категорія. *Право України*. 2006. № 3. С. 29–32.

47. Селігей П. Світло й тіні наукового стилю: монографія / НАН України. Інститут мовознавства ім. О. О. Потебні. Київ: Видавничий дім «Києво-Могилянська академія», 2016. 627 с.

48. Чорна О. В. Українська термінологія податкової сфери: структура,

функціонування, формування : автореф. дис. ... канд. філолог. наук: 10.02.01 / Інститут української мови НАН України. Київ, 2009. 18 с.

49. Стефанчук Р. О. Особисті немайнові права фізичних осіб (поняття, зміст, система, особливості здійснення та захисту) : монографія / відп. ред. Я. М. Шевченко. Київ : КНТ, 2008. 626 с.

50. Баїк О. І. Деякі питання термінології в податковому праві України. *Пріоритети розвитку юридичних наук у XXI столітті*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Одеса, 16–17 трав. 2014 р.). Одеса : ГО «Причорноморська фундація права», 2014. Ч. II. С. 62–64.

51. Зьолка В. Л. Охорона національних інтересів України у прикордонній сфері (адміністративно-правовий аспект) : монографія. Хмельницький : Видавництво НАДПСУ, 2015. 672 с.

52. Новітнє вчення про тлумачення правових актів : навч. посіб. з курсу тлумачення правових актів для суддів, що проходять підвищення кваліфікації, і кандидатів на посади суддів, що проходять спеціальну підготовку / В. Г. Ротань, І. Л. Самсін, А. Г. Ярема та ін.; відп. ред., кер. авт. кол. В. Г. Ротань. Харків : Право, 2013. 752 с.

53. Уварова Е. Термины Налогового кодекса: значение и правила использования. *Сайт «Бухгалтер сот.ua для працівників бюджетної сфери»*. URL: <https://buhgalter.com.ua/articles/podatky-ta-zbory/4484/>.

54. Шутак І. Д., Онищук І. І. Юридична техніка : навч. посіб. для вищ. навч. закл. Івано-Франківськ, 2013. 496 с.

55. Кучерявенко М. П. Податкове право України: Академічний курс : підручник. Київ : Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. 701 с.

56. Фінансова енциклопедія / О. П. Орлюк, Л. К. Воронова, І. Б. Заверуха та ін. ; за заг. ред. О. П. Орлюк. Київ : Юрінком Інтер, 2008. 472 с.

57. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. 3–тє вид., допов. і переробл. Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2011. 844 с.

58. Про систему оподаткування: Закон України від 25.06.1991 р. № 1251-ХІІ. *Відомості Верховної Ради України*. 1991. № 39. Ст. 510. Втрата чинності від 01.01.2011, підстава – 2755-VI.

59. Баїк О. І. Про правила використання термінів у актах податкового законодавства України. *Правові, соціально-психологічні та інформаційні процеси державотворення в контексті євроінтеграції*: збірник матеріалів наук.-практ. конф. (Львів, 8–9 лют. 2016 р.). Львів, 2016. С. 164–165.

60. Поняття, терміни і категорії історико-правової науки: матеріали ХХІ Міжнар. історико-правової конф. (Миколаїв, 23–26 квіт. 2009 р.) / редкол.: Усенко І. Б. (голова), Ковальова С. Г. (відп. секретар), Кириченко В. Є. та ін. Миколаїв : Вид-во ЧДУ ім. Петра Могили, 2010. 356 с.

61. Россіхіна Г. В. Щодо вдосконалення норм податкового законодавства. *Проблеми законності*. 2012. Вип. 119. С. 139–147.

62. Краткий англо-русский словарь. Около 20 000 слов / под ред. О. С. Ахмановой. Изд. 5–е, исправл. и допол. Москва : Государственное издательство иностранных и национальных словарей, 1951. 544 с.

63. Фінанси. Бюджет. Податки: національна та міжнародна термінологія: у 3 т. / за ред. Т. І. Єфименко, А. І. Мярковського; ДННУ «Акад. фін. управління». Вид. 2–ге, переробл. й допов. Київ : ДННУ «Акад. фін. управління», 2013. Т. 3. 2013. 672 с.

64. Енциклопедія інтелектуальної власності / за ред. проф. П. П. Крайнева. Київ : Старт–98, 2012. 660 с.

65. Про авторське право і суміжні права: Закон України від 23.12.1993 р. № 3792-ХІІ. *Відомості Верховної Ради України*. 1994. № 13. Ст. 64.

66. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 зареєстровано в Міністерстві юстиції України 14.12.1999 р. за № 860/4153 / Міністерство фінансів України. *Офіційний вісник України*. 1999. № 50. Стор. 442.

67. Про затвердження Національного стандарту № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності»: постанова Кабінету Міністрів України від

03.10.2007 р. № 1185. *Офіційний вісник України*. 2007. № 75. Ст. 2792.

68. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1995. № 4. Ст. 28. Втрата чинності від 01.01.2013, підстава – 2755-VI.

69. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо деяких питань з оподаткування податком на прибуток при виплаті роялті: наказ ДПС України від 15.02.2012 р. № 122. *Офіційний портал Державної фіскальної служби України*. URL: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovozakonodavstvo/nakazi/53332.html>.

70. Про затвердження Порядку включення суми роялті та інших ліцензійних платежів до ціни, що фактично сплачена або підлягає сплаті за оцінювані товари, під час визначення їх митної вартості: постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2012 р. № 446. *Офіційний вісник України*. 2012. № 40. Ст. 1541.

71. Про затвердження розміру, порядку та умов виплати винагороди (роялті) за комерційне використання опублікованих з комерційною метою фонограм, відеограм, їх примірників та зафіксованих у них виконань: постанова Кабінету Міністрів України від 18.01.2003 р. № 71. *Офіційний вісник України*. 2003. № 4. Ст. 128.

72. Про затвердження мінімальних ставок винагороди (роялті) за використання об'єктів авторського права і суміжних прав: постанова Кабінету Міністрів України від 18.01.2003 р. № 72. *Офіційний вісник України*. 2003. № 4. Ст. 129.

73. Данильчук К., Чарторійський К. Особливості оподаткування роялті в Україні. URL: http://buhgalter24.at.ua/publ/nalogovyj_uchet/osoblivosti_opodatkuwannja_rojalti_v_ukrajini/3-1-0-380.

74. Віденська конвенція про право міжнародних договорів: Міжнародний документ, Заява від 23.05.1969 р. *Відомості Верховної Ради Української РСР*. 1986. № 17. Ст. 343.

75. Типовая конвенция Организации Объединенных Наций об избежании

двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами / пересмотренное издание 2011 г. Организация Объединенных Наций, Нью-Йорк, 2013. 562 с. URL: http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateRu.pdf.

76. Агафонова Н. В. Поняття роялті за чинним законодавством України. *Вісник Чернівецького університету. Правознавство*. 2005. Вип. 306. С. 85–87.

77. Рядінська В.О. Правовий механізм податку на доходи фізичних осіб від роялті: проблеми правового регулювання. *Наука і правоохорона*. 2014. № 2 (24). С. 248–255.

78. Бойко Д. В. Категорія «роялті» в податковому праві: до проблеми визначення. *Актуальні питання інноваційного розвитку: Науково-практичний журнал*. 2012. № 2. С. 53–57.

79. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV (із змінами, внесеними згідно із Законом № 2210-VIII від 16.11.2017 р.). *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

80. Лиманский А. Роялти-воyaj. *Юридическая практика*. 2015. 19 мая. № 20 (908). С. 18–19.

81. Коноваленко В. Роялті : шлях реформ. *Дзеркало тижня. Україна*. 2015. № 12. 3 квіт. URL: http://gazeta.dt.ua/business/royalti-shlyah-reform-_.html.

82. Коноваленко В. Роялти в Налоговом кодексе Украины : нет термина коварнее на свете. Тернопіль: Навчальна книга – Богдан, 2011. 104 с.

83. Бондаренко И. Правовое регулирование налогообложения роялти в Украине. *Leges și Viața*. 2014. Iunie. С. 13–16.

84. Бондаренко І. Актуальні проблеми оподаткування роялті. *Вісник Харківського національного університету ім. В. Н. Каразіна*. 2014. Вип. № 17. С. 78–80.

85. Остапчук В. А. Роялті чи не роялті: ось у чому питання? *Інтелектуальна власність*. 2012. № 1. С. 34–39.

86. Кепіна С., Роговець А. Нарахування єдиного внеску на роялті. *Вісник:*

право знати все про податки і збори. 2015. № 29–30. С. 33.

87. За неправомірне нарахування роялті кримським підприємством сплачено до бюджету 1,5 млн. гривень. *Офіційний портал Державної фіскальної служби України*. URL: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/regionalni-novini/115329.html>.

88. Постанова Вищого адміністративного суду України від 03.07.2014 року К/800/18942/13. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/39887715>.

89. Постанова Львівського окружного адміністративного суду від 15.04.2015 року № 813/7397/14. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/43636962>.

90. Баїк О. І. До питання термінологічного визначення «роялті» у законодавстві України. *Теорія і практика інтелектуальної власності*. 2016. № 2 (88). С. 132–141.

91. Крупчан О. Методологія досліджень діяльності органів виконавчої влади в науці адміністративного права. *Юридична Україна*. 2013. № 9. С. 22–26.

92. Тімуш І. До питання про «основну методологічну дилему» в юриспруденції. *Право України*. 2008. № 6. С. 51–56.

93. Кунєв Ю. Методологія дослідження державно-правових явищ як актуальна проблема. *Право України*. 2009. № 11. С. 118–123.

94. Ющик О. Метод діалектичної теорії права як критерій її наукової новизни. *Право України*. 2016. № 5. С. 155–163.

95. Галянтич М. Методологія житлового права: сучасний стан та шляхи розвитку. *Право України*. 2009. № 9. С. 95–100.

96. Куньч З. Й. Універсальний словник української мови. Тернопіль: Навчальна книга – Богдан, 2007. 848 с.

97. Філософський енциклопедичний словник / редкол.: Є. К. Бистрицький, М. О. Булатов, А. Т. Іммуратов та ін. ; гол ред. В. Шинкарук. Київ : Абрис, 2002. 742 с.

98. Психологія: терміни, поняття, визначення: словник–довідник / Г. В. Ложкін, І. Я. Коцан, В. А. Бараннік, В. В. Подляшаник; за заг. ред.

Г. В. Ложкіна. Луцьк : Волин. нац. ун–т ім. Лесі Українки, 2011. 188 с.

99. Лукич Радомир. Методология права / под ред. и вступительной статьей чл.-корр. АН СССР Д. А. Керимова. Москва : «Прогресс», 1981. 304 с.

100. Керимов Д. А. Методология права (предмет, функции, проблемы философии права). 2–е изд. Москва : Аванта+, 2001. 560 с.

101. Гусарев С. Д., Тихомиров О. Д. Юридична деонтологія. Київ : ВІРА–Р, 1999. 506 с.

102. Проблемы методологии и методики правоведения / авт. кол.: Д. А. Керимов, И. С. Самощенко, А. М. Васильев, О. Ф. Мураметс, Э. Л. Розин, М. П. Журавлев, В. Н. Кудрявцев, А. А. Тилле, А. Р. Ратинов, А. А. Эйсман, А. Р. Шляхов и др. Москва : Издательство «Мысль», 1974. 206 с.

103. Вишновецька С. В. Методологія науки трудового права: автореф. дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.05 / Інститут держави і права ім. В. М. Корецького. Київ, 2014. 36 с.

104. Савченко Л. А., Цимбалюк А. В., Шкарупа В. К., Глух М. В. Фінансове право : навч. посіб. Ірпінь : Академія ДПС України, 2001. 85 с.

105. Баїк О. І. До питання визначення поняття методології науки податкового права. *Особливості нормотворчих процесів в умовах адаптації законодавства України до вимог Європейського Союзу*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Херсон, 3–4 черв. 2016 р.). Херсон : Видавничий дім «Гельветика», 2016. С. 132–136.

106. Булкат М. Методологія теоретико-правового дослідження. *Право України*. 2016. № 7. С. 135–141.

107. Балинська О. М., Гарасимів Т. З. Проблеми теорії держави і права: навч. посіб. Вид. 2–е, допов. і переробл. Львів : Вид–во ЛьвДУВС, 2010. 416 с.

108. Кельман М. С. Юридична наука: проблеми методології : монографія. Тернопіль : ТзОВ «Терно–граф», 2011. 492 с.

109. Організація та методологія наукових досліджень : навч. посіб. / О. Г. Данильян, О. П. Дзьобань. Харків : Право, 2017. 448 с.

110. Гусарев С. Д., Олійник А. Ю., Слюсаренко О. Л. Теорія права і

держави : навч. посіб. Київ : Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. 270 с.

111. Сидорович О. Ю. Діалектика оподаткування: інституціональні консенсуси і конфлікти. Тернопіль : Екон. думка ТНЕУ, 2015. 432 с.

112. Петрушенко В. Л. Філософія : курс лекцій: навч. посіб. для студ. вищ. закл. освіти III–IV рівн. акред. 2–е вид., виправл. і допов. Київ : «Каравела»; Львів «Новий світ–2000», 2002. 544 с.

113. Кучук А. М. Основи теорії правового поліцентризму : монографія. Дніпро : Дніпроп. держ.ун-т внутр. справ; Ліра ЛТД, 2017. 312 с.

114. Скакун О. Ф. Теорія права і держави : підручник. Київ : Алерта ; КНТ ; ЦУЛ, 2009. 520 с.

115. Лоцихін О. М. Економічна функція сучасної держави. Теоретико-правові аспекти : монографія. Київ : ТОВ «Видавництво «Юридична думка», 2008. 368 с.

116. Рабінович П. Методологія правознавства (поняття й склад) / *Міжнародна поліцейська енциклопедія: У 10 т. /* відп. ред. Ю. І. Римаренко, Я. Ю. Кондратьєв, В. Я. Тацій, Ю. С. Шемшученко. Київ : Концерн «Видавничий Дім «Ін Юре», 2003. Т. 1: Теоретико-методологічні та концептуальні засади поліцейського права та поліцейської деонтології. 1231 с.

117. Соціальна психологія у термінах і поняттях : навч. посіб. / Г. М. Закалик, Ю. М. Терлецька, Н. М. Шувар. Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2018. 132 с.

118. Філософія науки: питання теорії і методології : навч. посіб. / М. П. Іщенко, І. І. Руденко ; за ред. д-ра філос. наук, проф. М. П. Іщенка. Київ : УБС НБУ, 2010. 442 с.

119. Малигіна В. Д., Холодова О. Ю., Акімова Л. М. Методологія наукових досліджень : монографія. Рівне : НУВГП, 2016. 247 с.

120. Семигіна Т. В. Словник із соціальної політики. Київ : Вид. дім «Києво-Могилянська академія», 2005. 253 с.

121. Петрушенко В. Тлумачний словник основних філософських термінів.

Львів : Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2009. 264 с.

122. Панов М. Проблеми методології формування категоріального апарату юридичної науки. *Право України*. 2014. № 1. С. 50–59.

123. Методологія наукових досліджень у схемах, таблицях, прикладах : навч. посіб. / авт. кол. ; за ред. д-ра екон. наук, проф. Г. М. Азаренкової. Київ : УБС НБУ, 2014. 223 с.

124. Философский энциклопедический словарь / редкол.: С. С. Аверинцев, Э. А. Араб-Оглы, Л. Ф. Ильичев и др. 2–е изд. Москва : Сов. энциклопедия, 1989. 815 с.

125. Философская энциклопедия / гл. ред. Ф. В. Константинов. Москва : «Советская энциклопедия», 1964. Т. 3: Коммунизм – Наука. 584 с.

126. Остапенко О. І. Адміністративна деліктологія : консп. лекц. до самост. підгот. студ. осв.-кваліф. рівня «Магістр», напр. підгот. 081 «Право». Львів : Растр–7, 2018. 152 с.

127. Кучерявенко М. П. Податкове право : підручник. Харків : Право, 2013. 536 с.

128. Демин А. В. К вопросу о диспозитивности в налоговом праве. *Вопросы правоведения*. 2009. № 2. С. 109–130.

129. Основи методології наукових досліджень / Демківський А. В., Базус П. І. : навч. посіб. Київ : Академія муніципального управління, 2012. 276 с.

130. Нонко А. В. Податки в Україні та державах-членах Європейського Союзу: порівняльно-правовий аналіз : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Інститут законодавства Верховної Ради України. Київ, 2005. 16 с.

131. Податкова система : навч. посіб. / О. Т. Замасло, І. І. Приймак, О. В. Грін. Львів : ЛНУ імені Івана Франка, 2011. 378 с.

132. Цимбал П. В. Податки, податкова система України, податкова злочинність: історія, теорія, практика : монографія. Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2007. 320 с.

133. Пришва Н. Ю. Податкове право : навч. посіб. Київ : Юрінком Інтер,

2010. 368 с.

134. Ярошенко Ф. О., Павленко В. Л. Історія податків та оподаткування в Україні : навч. посіб. Ірпінь : Академія ДПС України, 2002. 240 с.

135. Історія оподаткування / Ф. О. Ярошенко, П. В. Мельник, В. Л. Андрущенко, В. М. Мельник. Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2004. 242 с.

136. Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Десятнюк О. М. Податкова система: підручник. Київ : Атіка, 2006. 920 с.

137. Баїк О. І. Про формування наукової термінології податкового права України. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки*. 2014. № 807. С. 9–15.

138. Крип'якевич І. П. Історія України / відп. ред. Ф. П. Шевченко, Б. З. Якимович. Львів : Світ, 1990. 520 с.

139. Біблія або Книги Святого Письма Старого й Нового Заповіту / перекл. проф. І. Огієнка. Київ : Українське Біблійне Товариство, 2009. 1151 с.

140. Дунаєв Діонісій. Що таке десятина? URL: <http://cerkva.in.ua/dogma/355-prodesiatynu.html>.

141. Rakowiecki J. B Prawda Ruska czyli prawa Wielkiego Xięcia Jarosława Władymirowicza tudzież traktaty Olga y Igora WW. XX. Kiioskich z cesarzami greckimi y Mścislawa Dawidowicza X. Smoleńskiego z Rygą zawarte, których texta, obok z polskiém tłumaczeniem poprzedza rys historyczny zwyczajów, obyczajów, religiy, praw y języka dawnych słowiańskich y słowiańsko-ruskich narodow /przez J. B. Rakowieckiego. Warszawie : W drukarni XX. Piiarów, 1820–1822. 2 т.

142. Руська правда: тексти на основі 7 списків та 5 редакцій / скл. та підгот. до друку С. Юшков ; Українська академія наук, Інститут історії матеріальної культури. Київ : Вид-во Української академії наук, 1935. 191 с.

143. Гурбик А. О. Реформування системи оподаткування українських волостей Великого Князівства Литовського. *Історія торгівлі, податків та мита: матеріали сьомої міжнар. конф. (Дніпропетровськ, 24–25 жовт. 2013 р.)*. Київ, 2013. С. 17–20.

144. Гуржій О. І., Орлик В. М. Оподаткування населення України (XVII – середина XIX ст.). Черкаси : АнТ, 2011. 196 с.

145. Орлик П. Конституція, маніфести та літературна спадщина : вибр. твори. Київ : МАУП, 2006. 736 с.

146. Історія податків та оподаткування в Україні : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Ф. О. Ярошенко, В. В. Павленко, В. П. Павленко; за заг. ред. А. М. Подоляки. Київ : ДП «Вид. дім «Персонал», 2012. 416 с.

147. Захарченко П. П. Історія держави і права України: підручник. Київ : Атіка, 2005. 368 с.

148. Никифорак М. В. Державний лад і право на Буковині в 1774–1918 рр. : автореф. дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.01 / Київський національний університет ім. Тараса Шевченка. Київ, 2004. 36 с.

149. Гай-Нижник П. Податкова політика Центральної Ради, урядів УНР, Української Держави, УСРР (1917–1930 рр.). Київ, 2006. 303 с.

150. (I) Універсал Української Центральної Ради до українського народу, на Україні й поза Україною сущого: ухвалено 10.06.1917 р. *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL: <http://gska2.rada.gov.ua/site/const/universal-1.html>.

151. Нечай Н. Финансовая и налоговая политика во времена украинской государственности (1917–1919 гг.) (Продолжение. Начало см. в «Вестнике» № 11–23, 25, 26/2011). *Вісник. Офіційно про податки*. 2011. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ru/pubs/id/1704>.

152. Нечай Н. Финансовая и налоговая политика во времена украинской государственности (1917–1919 гг.) (Продолжение. Начало см. в «Вестнике» № 11–23, 25–27/2011). *Вісник. Офіційно про податки*. 2011. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ru/pubs/id/1702>.

153. Енциклопедія Українознавства / гол. ред. В. Кубійович. Перевид. в Україні. Львів : Наукове товариство імені Шевченка, 1996. Т. 6. С. 2005–2400.

154. Лісна І. С. Становлення державності в Галичині (1918–1923 рр.) : монографія. Тернопіль, 2001. 92 с.

155. Олійник М. П. Практика стягнення продподатку на Поділлі в 1921–1923 рр. *Історія торгівлі, податків та мита*: матеріали сьомої міжнар. конф. (Дніпропетровськ, 24–25 жовт. 2013 р.). Київ, 2013. С. 59–60.

156. Гай-Нижник П. Податки в УСРР у період НЕПу (1921–1930 рр.). *Історія торгівлі, податків та мита*: п'ята міжнар. наук. школа-семінар (Дніпропетровськ, 27–28 жовт. 2011 р.). Київ, 2011. С. 80–84.

157. Баїк О. І. Розвідки про податки для населення у період Української революції (1917–1921 рр.). *Тенденції і перспективи розвитку інститутів права та держави*: збірник матеріалів міжнар. юрид. наук.-практ. конф. «Актуальна юриспруденція» (Київ, 19 квіт. 2018 р.). Матеріали I Всеукр. наукових читань пам'яті академіка С. Дністрянського (Тернопіль, 13–14 квіт. 2018 р.). Тези наукових доповідей. Київ–Тернопіль : ВПЦ «Економічна думка», 2018. С. 148–151.

158. Сокіл А. О. Податковий апарат УСРР в період НЕПу (1921–1928 рр.) : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 / Національний університет внутрішніх справ. Харків, 2003. 20 с.

159. Цимбал Т. Я. Правове регулювання податкової системи України : дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Національний університет державної податкової служби України. Ірпінь, 2007. 221 с.

160. Кучерявенко М. П. Курс податкового права: у 6 т. Харків : Легас, 2002. Т. 1: Генезис податкового регулювання: у 2 ч. Ч. 2. 791 с.

161. О налогах с предприятий, объединений и организаций: Закон Союза Совецких Социалистических Республик от 14 июня 1990 г. № 1560-І. *Відомості З'їзду народних депутатів СРСР і Верховної Ради СРСР*. 1990. № 27. Стор. 522. Втрата чинності.

162. Про заходи щодо реформування податкової політики: Указ Президента України від 31.07.1996 р. *Урядовий кур'єр*. 1996. № 146. С. 10. Втрата чинності.

163. Баїк О. І. Про історичні аспекти розвитку податкового права України. *Актуальні питання юридичної науки – 2014*: збірник доповідей та статей Всеукр. наук.-практ. конф. «Актуальні питання юридичної науки – 2014» (Львів, 25 квіт.

2014 р.). Львів : Львівський інститут Міжрегіональної академії управління персоналом, 2014. С. 4–10.

164. Музика-Стефанчук О. А. Фінансове право : навч. посіб. 3–тє вид., переробл. і допов. Київ : Атіка, 2009. 264 с.

165. Податкові спори: виникнення, природа, засоби врегулювання: навч. посіб. / С. В. Буряк, П. В. Мельник, Ф. О. Ярошенко та ін.; за заг. ред. С. В. Буряка. Київ : Юрінком Інтер, 2009. 800 с.

166. Бечко П. К., Захарчук О. А. Основи оподаткування: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. Київ : Центр учбової літератури, 2009. 168 с.

167. Грачева Е. Ю., Ивлиева М. Ф., Соколова Э. Д. Налоговое право : учебник. Москва : Юристъ, 2005. 223 с.

168. Соколовська А. М. Основи теорії податків : навч. посіб. Київ : 2010. 326 с.

169. Лебедзевич Я. В. Теорії походження податків. *Міжнародний збірник наукових праць*. 2006. Вип. 3 (6). С. 88–99.

170. Андрущенко В. Л., Тучак Т. В. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція) : монографія. Київ : Алерта, 2013. 384 с.

171. Арістотель. Політика / перекл. з давньогр. О. Кислюк. Київ : Основи, 2000. 239 с.

172. Аквінський Т. Коментарі до Арістотелевої «Політики» / пер. з лат. О. Кислюка; передм. В. Котусенка. Київ : Основи, 2003. 794 с.

173. Агабеков Г. Б. Жан Боден – основоположник концепції державного суверенітету: науч.-аналит. обзор. Москва, 1990. 45 с.

174. Петти В. Трактат о налогах и сборах. Антология экономической классики. Москва : МП «ЭКОНОМ», «КЛЮЧ», 1993. 475 с.

175. Леонтьев Л. А. Революційний переворот у політичній економії, здійснений К. Марксом і Ф. Енгельсом. Київ : 1955. 107 с.

176. Locke John Dwa traktaty o Rządzie / przeklad pprzejrzal Adam Czarnota. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN. 358 s.

177. Гоббс Т. Сочинения в 2 т. / сост. ред., авт. примеч. В. В. Соколов; пер. с

лат. и англ. Москва : Мысль, 1991. Т. 2. 732 с.

178. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. Москва : Изд-во соц.-полит. лит-ры, 1962. 684 с.

179. Рикардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения. Антология экономической классики. Москва : МП «ЭКОНОВ», «КЛЮЧ», 1993. 475 с.

180. Податкові системи зарубіжних держав : навч. посіб. / Андрущенко В. Л., Варналій І. А., Тучак Т. В. Київ : Кондор-Видавництво, 2012. 222 с.

181. Баїк О. І Про сучасне розуміння сутності класичної теорії податків. *Перспективні напрями розвитку сучасної юридичної науки*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Кривий Ріг, 30–31 січ. 2015 р.). Кривий Ріг : ДВНЗ «Криворізький національний університет», 2015. С. 129–132.

182. Сисмонди Ж. Сисмонд. Новые начала политической экономии или О богатстве в его отношении к народонаселению / перев. под ред. А. Ф. Кона. Москва : Государственное Социально Экономическое Издательство, 1936. 386 с.

183. Романенко О. Р. Фінанси : підручник. 4–те вид. Київ : Центр учбової літератури, 2009. 312 с.

184. Міл Джон Стюарт. Про свободу : Есе / пер. з англ. Київ : Видавництво Соломії Павличко «Основи», 2001. 436 с.

185. Вагнеръ Адольфъ. Соціальный вопросъ. Санкт-Петербургъ : Типографія т-ва «Общественная Польза», 1906. 44 с.

186. Маркс К. Капитал. Критика политической экономии. Процесс производства капитала. Москва : Политиздат, 1988. Т. I, кн. I. XVIII. 891 с.

187. Пигу А. Экономическая теория благосостояния / пер. с англ. Москва : «Прогресс», 1985. Т. II. 388 с.

188. Пигу А. Экономическая теория благосостояния / пер. с англ. Москва : «Прогресс», 1985. Т. I. 512 с.

189. Кейнс Дж. М. Общая теория занятости, процента и денег (С. 136–432). *Антология экономической классики*: в 2-х т. / предисл., составл. И. А. Столярова.

Москва : «ЭКОНОВ», 1992. Т. 2. 486 с.

190. Фридман и Хайек о свободе / под общ. ред. Г. С. Лисичкина. Минск : ПОЛИФАКТ – РЕФЕРЕНДУМ, 1990. 126 с.

191. Капіталізм і свобода / Мілтон Фрідман, Роуз Фрідман ; пер. з англ. Н. Рогачевська. Київ : Наш формат, 2017. 216 с.

192. Коваленко Д. І. Гроші та кредит: теорія і практика : навч. посіб. 3–те вид., допов. та переробл. Київ : Центр учбової літератури, 2011. 352 с.

193. Морган Дж. Майкл. Руководство по изучению учебника С. Фишера, Р. Дорнбуша, Р. Шмалензи «Экономика». Москва : Изд-во «Дело», 1997. 509 с.

194. Ткаченко Н. М., Ільєнко Н. О. Становлення податкової системи України: теорія, методологія, практика, проблеми та перспективи : монографія. Київ : Алерта, 2015. 664 с.

195. Про Невідкладні заходи щодо прискорення реформ і виведення економіки України з кризи: розпорядження Президента України від 18.08.1997 р. № 298/97-рп. База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/298/97-%D1%80%D0%BF/page>.

196. Концепція реформування податкової системи України схвалено розпорядженням Кабінету Міністрів України від 19.02.2007 р. № 56-р. База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/56-2007-р>. Втрата чинності від 23.12.2009 р., підстава – 1612-2009-р.

197. Баїк О. І. Основні поняття податкового права у теоріях розвитку податків. *Вісник Запорізького національного університету: збірник наукових праць. Юридичні науки*. 2014. № 4 (I). С. 115–124.

198. Проблеми соціологічного, психологічного та педагогічного забезпечення податкових відносин в Україні : монографія / Н. М. Тарапатова, І. О. Петухова, Р. А. Калениченко, С. І. Корсун та ін. ; за заг. ред. Н. М. Тарапатової ; Державна фіскальна служба України, Університет ДФС України. Ірпінь, 2016. 183 с.

199. Евстигнеев Е. Н. Налоги и налогообложение: учеб. пособ. 6–е изд.

Санкт–Петербург : Питер, 2009. 320 с.

200. Шувалова Е. Б. Налоговые системы зарубежных стран: учеб. пособ. / Е. Б. Шувалова, В. В. Климовицкий, А. М. Пузин. 2–е изд. Москва : Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2011. 124 с.

201. Якушик І. Д., Литвиненко Я. В. Податкові системи зарубіжних країн : Довідник. Київ : «МП Леся», 2004. 480 с.

202. Баик О. И. О понятиях и категориях науки налогового права в странах мира. *Integrarea Republicii Moldova și Ucrainei în UE : Aspectul juridic : Conferința internațională științifico-practică* (Chișinău, Republica Moldova, 6–7 noiem., 2015). Chișinău : S. n., 2015 (Tipogr. «Cetatea de Sus»). P. 83–86.

203. Сомоев Р. Г. Общая теория налогов и налогообложения : учеб. пособ. Москва : «Издательство ПРИОР», 2000. 176 с.

204. Козырин А. Н. Финансовое право и управление публичными финансами в зарубежных странах. Москва : ЦППИ, 2009. 182 с.

205. Миргородська Л. О. Фінансові системи зарубіжних країн : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2008. 320 с.

206. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії : монографія / Білецька Г. М., Кармаліта М. В., Куц М. О. ; за заг. ред. В. Ф. Дайнеки. Київ : Алерта, 2011. 222 с.

207. Римське право в Університеті Святого Володимира: у 2 кн. / уклад. І. С. Гриценко, В. А. Короткий; за ред. І. С. Гриценка. Київ : Либідь, 2010. Кн. 1. 528 с.

208. История государства и права / Всесоюзный институт юридических наук Министерства юстиции Союза ССР. Москва : Государственное издательство юридической литературы, 1949. Т. 1. 535 с.

209. Графский В. Г. Всеобщая история права и государства: учебник для вузов. 2–е изд., перераб. и допол. Москва : Норма, 2007. 752 с.

210. Чепурнова Н. М., Серёгин А. В. История государства и права зарубежных стран : учеб. пособ. Москва : Евразийский открытый институт, 2007. 198 с.

211. Всеобщая история государства и права / под ред. К. И. Батыра. Москва : Былина, 1995. 357 с.

212. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення. Київ : Знання–Прес, 2004. 454 с.

213. История Древнего Рима : учебник для вузов по спец. «История» / В. И. Кузищин, И. Л. Маяк, И. А. Гвоздева и др. ; под ред. В. И. Кузищина. 4–е изд., перераб. и допол. Москва : Высш. шк., 2000. 383 с.

214. Нечай Н. Фінансова та податкова система Давнього Риму. *Вісник*. 2012. 20 лип. № 27. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/2677>.

215. Белогруд Н. Е. Римское право. Источники, история, институции / Составлено применительно к университетским чтениям по: 1) Ф. Дыдынскому. 2) Р. Зому. 3) М. Капустину. 4) К. Митюкову. 5) Ф. Шулину и др. / Н. Е. Белогруд. Киев : Издание книжных магазинов И. А. Розова; Типография Петра Барского, 1894. VII. 220 с., XI с.

216. Черниловский З. М. История рабовладельческого государства и права / Всесоюзный юрид. заочн. ин–т. Изд. 2–е. Москва, 1960. 291 с.

217. Жреческие коллегии в Раннем Риме. К вопросу о становлении римского сакрального и публичного права / отв. ред. Л. Л. Кофанов. Москва : Наука, 2001. 328 с.

218. Макарчук В. С. Загальна історія держави і права зарубіжних країн : навч. посіб. Вид. 6–те, допов. Київ: Атіка, 2009. 624 с.

219. Баїк О. І. Становлення податків у Стародавньому Римі. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки*. 2015. № 813. С. 185–191.

220. Бартошек М. Римское право: понятия, термины, определения / пер. с чешск. Ю. В. Преснякова. Москва : Юрид. лит., 1989. 448 с.

221. Макарчук В.С. Основи римського приватного права : навч. посіб. Вид. 2–ге допов. Київ : Атіка; Харків : Право, 2015. 256 с.

222. Гийу А. Византийская цивилизация / пер. с фр. Д. Лоевского. Екатеринбург: У–Фактория, 2007. 545 с.

223. Тищик Б. Й. Історія держави і права зарубіжних країн Стародавнього Світу : навч. посіб. Львів : Світ, 2001. 384 с.

224. Колесников О. В., Бойко Д. І., Коковіхіна О. О. Історія грошей та фінансів : навч. посіб. 2-ге вид., виправл. та допов. Київ : Центр учбової літератури, 2008. 140 с.

225. Макарчук В. С., Процик В. М. Загальна історія держави і права зарубіжних країн : навч. посіб. Вид. 7-ме. Київ : Атіка, 2013. 340 с.

226. Гавриленко О. А. Етнокультурна специфіка давньогрецької юридичної термінології в античних державах Північного Причорномор'я. *Поняття, терміни і категорії історико-правової науки*: матеріали XXI Міжнар. історико-правової конф. (Миколаїв, 23–26 квіт. 2009 р.). Миколаїв : Вид-во ЧДУ ім. Петра Могили, 2010. С. 56–66.

227. Латышев В. В. Очерк греческих древностей : пособие для гимназистов старших классов и для начинающих филологов. Изд. 2-е, перераб. Санкт-Петербург : Тип. В. Безобразова и Комп., 1888. Ч. 1: Государственные и военные древности. 355 с.

228. Хома Н. М. Історія держави і права зарубіжних країн: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. освіти. 3-тє вид., стереотипне. Львів : «Новий Світ – 2000», 2006. 480 с.

229. Трофанчук Г. І. Історія держави і права зарубіжних країн : навч. посіб. Київ : Юрінком Інтер Світ, 2006. 400 с.

230. Нечай Н. Финансовая и налоговая системы Древней Греции. *Вестник*. 2012. № 22. 08 июня.

231. Нечай Н. Финансовая и налоговая системы Древней Греции (продолжение). *Вестник*. 2012. № 26. 13 июля.

232. Бостан Л. М., Бостан С. К. Історія держави і права зарубіжних країн : навч. посіб. 2-ге вид., переробл. й допов. Київ : Центр учбової літератури, 2008. 730 с.

233. Макарчук В. С. Історія держави і права зарубіжних країн: навч. посіб. Київ : Атіка, 2000. 416 с.

234. Баїк О. І. Про податки у Стародавній Греції. *Захист прав і свобод людини і громадянина в умовах формування правової держави*: збірник тез IV Всеукр. наук.–практ. конф. (Львів, 27 трав. 2015 р.). Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2015. С. 98–100.

235. Баїк О. І. До питання про податки в добу античності. *Митна справа. Науково-аналітичний журнал. Фахове видання*. 2015. № 5 (101). Ч. 2. С. 3–8.

236. История государства и права зарубежных стран : учебник / под ред. проф. К. И. Батыра. 4–е изд., перераб. и допол. Москва : ТК Велби, 2003. 496 с.

237. Тураєв Б. А. Історія Стародавнього Сходу / за ред. В. В. Струве, І. Л. Снегірьова. Київ : Державне учбово-педагогічне видавництво «Радянська школа», 1938. Т. I. 362 с.

238. Крижанівський О. П. Історія Стародавнього Сходу : підручник. Київ : Либідь, 2000. 592 с.

239. Авдієв В. І. Історія Стародавнього Сходу. Вид. 2–ге, переробл. і допов. Київ : Державне учбово-педагогічне видавництво «Радянська школа», 1954. 732 с.

240. Жидков О. А. История государства и права Древнего Востока / кафедра теории и истории государства и права Университета дружбы народов им. Патриса Лумумбы. Москва, 1963. 92 с.

241. Тищик Б. Й. Історія держави і права країн Стародавнього Світу : навч. посіб. у 2 т. Львів : В–во «СПОЛОМ», 1999. Т. 1 : Історія держави і права країн Стародавнього Сходу та Стародавньої Греції. 188 с.

242. Баїк О. І. Деякі розвідки поняття «податок» у країнах Стародавнього Сходу. *Адміністративне право і процес*. 2015. № 2 (12). С. 333–340.

243. Гаврилюк Р. О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід : монографія. Чернівці : Чернівецький нац. ун–т, 2014. 636 с.

244. Елизарова Н. В. Налоговое право. Москва : МИЭМП, 2010. 204 с.

245. Податкове право України : навч. посіб. / О. П. Гетманець, О. М. Шуміло, О. В. Покатаєва та ін. ; за ред. О. П. Гетманець, О. М. Шуміла. Київ : «Хай–Тек Прес», 2013. 432 с.

246. Конституція України : офіц. текст : коментар законодавства України

про права та свободи людини і громадянина : навч. посіб. / авт.–уклад. М. І. Хавронюк. 2–ге вид., переробл. і допов. Київ : А.С.К., 2003. 384 с.

247. Сігарьова Н. Конституційний обов'язок громадян щодо сплати податків: досвід України і зарубіжних держав. *Вісник. Право знати все про податки і збори*. 2012. № 31. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/3014>.

248. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР (із змінами, внесеними згідно із Законом № 1-рп/2016 від 15.03.2016 р.). *База даних «Законодавство України» / ВР України*. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>.

249. Погребняк С. П. Основоположні принципи права: автореф. дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.01 / Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2009. 36 с.

250. Музика-Стефанчук О. А., Полянничко А. О. Принципи податкового права України: проблеми визначення та реалізації. Кам'янець–Подільський : ТОВ «Друкарня «Рута», 2015. 212 с.

251. Шаптала Н. К. Співвідношення принципів рівності та соціальної справедливості в податково-правовому регулюванні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Національний університет Державної податкової служби України. Ірпінь, 2012. 20 с.

252. Котенко А. М. До питання про принципи у податково-правовому регулюванні. *Фінансове право*. 2014. № 2 (28). С. 22–24.

253. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 18, № 19–20, № 21–22. Ст. 144.

254. Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2012. № 44–45, № 46–47, № 48. Ст. 552.

255. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 р. № 8073-X. *Відомості Верховної Ради України*. 1984. Додаток до № 51. Ст. 1122.

256. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 р. № 2341-III. *Відомості Верховної Ради України*. 2001. № 25–26. Ст. 131.

257. Баїк О. І. Взаємодія податкового права України з галузями системи

національного права. *Захист прав і свобод людини і громадянина в умовах формування правової держави*: збірник тез V Всеукр. наук.–практ. конф. (Львів, 30 трав. 2016 р.). Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2016. С. 156–158.

258. Бабін І. І. Податкове право України : навч. посіб. Чернівці : Чернівецький нац. ун–т, 2012. 504 с.

259. Хорошаєв Є. С. Фіскальне право країн Великої Вісімки : монографія. Ніжин : ТОВ «Видавництво» Аспект–поліграф», 2012. 342 с.

260. Лукашев А. А. Налоговое право как внутренняя структурная часть финансово-правовой отрасли (С. 14–46). *Очерки налогово-правовой науки современности* : монография / под общ. ред. Е. Ю. Грачевой и Н. П. Кучерявенко. Москва–Харьков : Право, 2013. 680 с.

261. Еналеева И. Д., Сальникова Л. В. Налоговое право России : учебник для вузов. М. : Юстицинформ, 2006. 314 с.

262. Пацурківський П. С., Бабін І. І. Актуальне дослідження в науці податкового права. *Науковий вісник Чернівецького університету*. Вип. 636. 2012. С. 137–138.

263. Податкове право : навч.-метод. посіб. / за заг. ред. д-ра юрид. наук, проф., заслуженого юриста України В. Л. Ортинського. Львів : ННПП НУ «ЛП», 2014. 708 с.

264. Кучерявенко М. П. Право податкове. Фінанси. Бюджет. Податки: національна та міжнародна термінологія: у 3 т. / за ред. Т. І. Єфименко, А. І. Мярковського; ДННУ «Акад. фін. управління». Вид. 2–ге, переробл. й допов. Київ : ДННУ «Акад. фін. управління», 2013. Т. 3. 2013. 672 с.

265. Податкове право : навч. посіб. / Я. В. Греца, В. І. Ярема, Ю. М. Бисага, М. В. Сідак. Київ : Знання, 2012. 389 с.

266. Вакарюк Л. В. Місце податкового права в системі фінансового права України. *Актуальні проблеми держави і права*. 2011. Вип. 62. С. 204–210.

267. Лукашев О. А. Теоретичні проблеми системи фінансового права : монографія. Харків : Право, 2010. 304 с.

268. Пилипенко А. А. Налоговое право: курс лекций. Минск : ГИУСТ БГУ,

2009. 145 с.

269. Сарана С. В. Податкові режими в Україні : монографія / Полтавський інститут економіки і права Відкритого міжнародного університету розвитку людини «Україна». Київ : «Талком», 2016. 414 с.

270. Браславський Р. Місце податкового права в системі національного права. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2017. Вип. 2/1. С. 47–52.

271. Цивільне право : підручник : у 2 т. / В. І. Борисова (кер. авт. кол.), Л. М. Баранова, Т. І. Бегова та ін. ; за ред. В. І. Борисової, І. В. Спасибо-Фатєєвої, В. Л. Яроцького. Харків : Право, 2012. Т. 1. 656 с.

272. Остапенко О. І., Кісіль З. Р., Ковалів М. В., Кісіль Р.-В. В. Адміністративне право : навч. посіб. 2–ге вид. Київ : Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. 536 с.

273. Баїк О. І. Податкове право: фінансово-правовий інститут, наука та навчальна дисципліна. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. Юридичні науки. 2016. № 837. С. 14–22.

274. Великий тлумачний словник сучасної української мови / кер. вид. проекту П. М. Мовчан, В. В. Німчук, В. Й. Клічак. Київ : Видавництво «Дніпро», 2009. 1332 с.

275. Машков А. Введение в общую теорию юридических наук. Київ : «К.И.С.», 2005. 254 с.

276. Юридична енциклопедія: В 6 т. / редкол. Ю. С. Шемшученко (голова редкол.) та ін. Київ : Укр. енцикл., 1998. Т. 4: Н–П. 2002. 720 с.

277. Наливайко Л. Р., Беляєва М. В. Тлумачний термінологічний словник з конституційного права (Explanatory Terminological Dictionary on Constitutional law). 2–ге вид., допов. Запоріжжя : Дніпровський металург, 2010. 304 с.

278. Скакун О. Ф. Теорія держави і права : підручник / пер. з рос. Харків : Консум, 2001. 656 с.

279. Алексеев С. С. Теория права. Москва : Издательство БЕК, 1994. 224 с.

280. Про Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020»: Указ Президента України від 12.01.2015 р. № 5/2015 / Президент України. *Офіційний вісник*

Президента України. 2015. № 2. Ст. 154.

281. Загальна теорія держави і права : навч. посіб. / Р. А. Калюжний, С. М. Тимченко, Н. М. Пархоменко, С. М. Легуша. Київ : Вид. ПАЛИВОДА А. В., 2007. 296 с.

282. Баїк О. І. Місце податкового права в системі права України. *Актуальні питання юридичної науки – 2016*: збірник доповідей та статей Всеукр. наук.-практ. конф. (Львів, 17 трав. 2016 р.). Львів : Львівський інститут Міжрегіональної академії управління персоналом, 2016. С. 80–84.

283. Лукьянова Е. А. Закон как источник советского государственного права. Москва : Изд-во МГУ, 1988. 152 с.

284. Зивс С. Л. Источник права. Москва : Изд-во «Наука», 1981. 240 с.

285. Марченко М. Н. Источники права : учеб. пособ. Москва : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. 760 с.

286. Пархоменко Н. М. Джерела права: теоретико-методологічні засади : автореф. дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.01 / Інститут держави і права ім. В. М. Корецького НАН України. Київ, 2009. 32 с.

287. Корольова Ю. В. Джерела права: багатоманітність наукового розуміння та єдність сутності. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2015. Вип. 31, т. 1. С. 10–13.

288. Теорія держави і права : навч. посіб. / С. К. Бостан, С. Д. Гусарєв, Н. М. Пархоменко та ін. Київ : ВЦ «Академія», 2013. 348 с.

289. Качур В. О. До розуміння та визначення поняття «джерела права». *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Юриспруденція*. 2013. № 6–1. Т. 1. С. 36–39.

290. Оніщенко Н. М. Деякі дискусійні питання визначення категорії «джерела права» у сучасній юридичній науці. *Право України*. 2013. № 5. С. 245–251.

291. Дмитрик О. О. Джерела фінансового права: автореф. дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07 / Національний університет «Юридична академія України ім. Ярослава Мудрого». Харків, 2011. 36 с.

292. Дмитрик О. О. Класифікація джерел фінансового права та проблеми їх упорядкування. *Форум права*. 2013. № 4. С. 78–84. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2013_4_16.pdf.

293. Гаврилюк Р. О. Джерела фінансового права України : навч.-метод. посіб. Чернівці : Рута, 2003. 88 с.

294. Дмитрик О. О. Актуальні проблеми розвитку джерел фінансового права. *Форум права*. 2010. № 2. С. 121–128 URL: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2010-2/10doodfp.pdf>.

295. Про міжнародні договори України: Закон України від 29.06.2004 р. № 1906-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2004. № 50. Ст. 540.

296. Василенко Н. В. Джерела процесуальних норм податкового права. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2015. № 16. Т. 1. С. 95–98.

297. Баїк О. І. Окремі питання у формуванні джерел податкового права України. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки*. 2016. № 850. С. 367–374.

298. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності: Закон України від 04.11.2011 р. № 4014-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2012. № 24. Ст. 248.

299. Про охорону атмосферного повітря: Закон України від 16.10.1992 р. № 2707-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 50. Ст. 678.

300. Про охорону навколишнього природного середовища: Закон України від 25.06.1991 р. № 1264-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1991. № 41. Ст. 546.

301. Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика : монографія / авт. кол.; за заг. ред. д.ю.н. Л. Д. Тимченка. Ірпінь : Видавництво Національного університету ДПС України, 2013. 220 с.

302. Україна в міжнародних відносинах: Енциклопедичний словник–довідник / відп. ред. М. М. Варварцев. Київ : Ін-т історії України НАН

України, 2010. Вип. 2: Предметно-тематична частина: Д–Й. 252 с.

303. Булгакова Д. О. Міжнародний договір у системі права Європейського Союзу (теоретичні аспекти): автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.11 / Національний університет «Юридична академія України ім. Ярослава Мудрого». Харків, 2013. 19 с.

304. Венская конвенция о праве договоров между государствами и международными организациями или между международными организациями: Международный документ от 21 марта 1986 г. *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_a04/page.

305. Роз'яснення щодо застосування міжнародних договорів України про правову допомогу в частині, що стосується скасування вимоги легалізації офіційних документів, виданих компетентними органами Договірних Сторін: лист Міністерства юстиції України від 11.05.2010 р. № 26-26/291. *Вісник податкової служби*. 2010. № 26.

306. Податкове право України: альбом схем: навч. посіб. / Л. М. Касьяненко, А. В. Цимбалюка, Ю. І. Аністратенко, Н. І. Блащук; за заг. ред. Л. М. Касьяненко. Київ: Алерта, 2013. 112 с.

307. Про міжнародні договори України щодо уникнення подвійного оподаткування: лист ДФС України від 04.02.2019 р. № 3470/7/99-99-26-02-03-17. *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v3470872-19>.

308. Баик О. И. Международный договор как источник налогового права Украины. *Lega și viata. Publicație științifico-practică*. 2015. № 4 (280). С. 46–51.

309. Оніщенко Н. До питання про категорію «джерело права»: ретроспективний аналіз, дискусії, сучасний погляд. *Право України*. 2016. № 10. С. 56–63.

310. Собкова В. Місце судового прецеденту серед інших джерел права у англосаксонській правовій системі. *Право України*. 2007. № 5. С. 155–159.

311. Петришин О. Судова практика як джерело права в Україні: проблеми теорії. *Право України*. 2016. № 10. С. 20–27.

312. Пархета А. Специфіка застосування рішень Європейського суду з прав людини у правовій системі України. *Вісник Вищої ради юстиції*. 2013. № 1 (13). С. 117–131.

313. Стрельцова О. Співвідношення понять судового прецеденту та судової практики (теоретичний аспект). *Право України*. 2004. № 10. С. 136–140.

314. Луць Л. А. Перспективи становлення судового прецеденту як джерела права України. *Вісник Центру суддівських студій*. 2006. № 6. С. 9–15.

315. Мідзяновська В. Судовий прецедент: структура, види. *Право України*. 2006. № 6. С. 119–123.

316. Шевчук С. Щодо обов'язковості рішень Конституційного Суду України у контексті доктрини судового прецеденту. *Право України*. 2000. № 2. С. 45–48.

317. Святоцький О. Судовий прецедент та судова практика: порівняльно-правовий аспект. *Право України*. 2016. № 10. С. 64–69.

318. Бабін І. І., Дьомін О. В. Принципи податкового права в умовах кодифікації: від декларування до практичного використання. *Науковий вісник Чернівецького університету*. 2011. Вип. 604. С. 74–80.

319. Сучасна правова енциклопедія / О. В. Зайчук, О. Л. Копиленко, Н. М. Оніщенко та ін.; за заг. ред. О. В. Зайчука ; Ін-т законодавства Верхов. Ради України. Київ : Юрінком Інтер, 2009. 384 с.

320. Колодій А. М. Принципи права: генеза, поняття, класифікація та реалізація. *Альманах права*. 2012. Вип. 3. С. 42–46.

321. Кондратьєв Р., Гернего О. Принципи права та їх роль у регулюванні суспільних відносин. *Право України*. 2000. № 2. С. 43–45.

322. Правоприменение: теория и практика / отв. ред. Ю. А. Тихомиров. Москва : Формула права, 2008. 432 с.

323. Уварова О. О. Принципи права у правозастосуванні: загальнотеоретична характеристика: монографія. Харків : «Друкарня МАДРИД», 2012. 96 с.

324. Фулей Т. Загальнолюдські (загальноцивілізаційні) принципи права:

деякі теоретичні аспекти. *Право України*. 2003. № 7. С. 24–28.

325. Остапенко О. І. Принципи правового регулювання протидії тероризму. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки*. 2015. № 813. С. 299–305.

326. Загальна теорія держави і права : підручник для студ. юрид. вищ. навч. заклад. / М. В. Цвік, О. В. Петришин, Л. В. Авраменко та ін.; за ред. д-ра юрид. наук, проф., акад. АПрН України М. В. Цвіка, д-ра юрид. наук, проф., акад. АПрН України О. В. Петришина. Харків : Право, 2011. 584 с.

327. Кельман М. С., Мурашин О. Г. Загальна теорія держави та права: підручник. Київ : Кондор, 2005. 609 с.

328. Кучерявенко Н. П. Курс податкового права: в 6 т. Харків : Легас; Право, 2005. Т. III: Учение о налоге. 600 с.

329. Кучерявенко М. Зміст і класифікація принципів у податковому праві. *Право України*. 2002. № 2. С. 39–40.

330. Полянничко А. О. Принципи податкового права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Національна академія прокуратури України. Київ, 2014. 20 с.

331. Основы податкового права : учеб. пособ. / под ред. проф. Н. П. Кучерявенко. Харьков : Легас, 2003. 384 с.

332. Баїк О. І. Про системність принципів у податковому праві. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки*. 2016. № 845. С. 12–19.

333. Баїк О. І. Конституційні засади податкового права України. *Актуальні проблеми державно-правового розвитку України в контексті євроінтеграційних процесів*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф., присв. 20-річчю Конституції України (Запоріжжя, 23–24 черв. 2016 р.). Запоріжжя : «Просвіта», 2016. С. 409–412.

334. Гетманцев Д. О., Форсюк В. Л., Беліцький І. С. Теорія, принципи та історія податку. Правовий аспект : наук.-практ. посіб. Київ : Юрінком Інтер, 2015. 496 с.

335. Вдовічена Л. І. Податковий кодекс України як елемент системи правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування. *Вісник Вищої ради юстиції*. 2012. № 4 (12). С. 42–51.

336. Башняк О. С. Принципи оподаткування та їх реалізація у податковому законодавстві України: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2005. 20 с.

337. Податкова система: навч. посіб. / за заг. ред. В. Л. Андрущенко. Київ : «Центр учбової літератури», 2016. 416 с.

338. Федорчук О. Принципи права у системі гарантій захисту прав і законних інтересів платників податків. *Право України*. 2003. № 9. С. 34–38.

339. Податки і раціональне споживання енергоресурсів: реалії та перспективи : монографія / Ю. Б. Іванов, О. С. Віннікова. Харків : Вид. ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2014. 256 с.

340. Теремецький В. І. Податкові правовідносини в Україні : монографія. Харків : Діса плюс, 2012. 648 с.

341. Остапенко О. І., Люблін В. Д. Адміністративно-правові відносини в умовах адміністративної реформи в Україні : навч. посіб. Львів, 2007. 119 с.

342. Загальна теорія держави і права: (основні поняття, категорії, прав. конструкції та наук. концепції) : навч. посіб. / за ред. О. В. Зайчука, Н. М. Оніщенко. Київ : Юрінком Інтер, 2008. 400 с.

343. Теремецький В. І. Загальна характеристика елементів структури податкових правовідносин. *Вісник Вищої ради юстиції*. 2012. № 1 (9). С. 175–188.

344. Пасічна І. О. Поняття та сутність податкових правовідносин. *Юридична наука*. 2015. № 3. С. 36–42.

345. Теремецький В. І. Сутність та ознаки податкових правовідносин в аспекті сучасного податкового права. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ*. 2012. № 1. С. 115–126.

346. Самсін І. Л. Податкове зобов'язання: правова природа, динаміка та наслідки невиконання : монографія. Харків : Право, 2013. 328 с.

347. Самсін І. Підгалузєва природа податково-правових відносин та їх

ознаки. *Вісник Національної академії правових наук України*. 2013. № 2 (73). С. 141–147.

348. Бандурка О. М., Понікаров В. Д., Попова С. М. Податкове право : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2012. 312 с.

349. Куций О. А. Адміністративно-правові засоби забезпечення прав фізичних осіб у податкових правовідносинах: автореф. дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07 / Одеська національна юридична академія. Одеса, 2004. 19 с.

350. Пасічна І. О. Особливості податкових правовідносин. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ*. 2011. № 4. С. 187–196.

351. Сидорук Р. А. Поняття та особливості податкових правовідносин. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2013. № 6–2. Т. 1. С. 146–149.

352. Баїк О. І. Податкові правовідносини: питання термінології. *Теорія та практика правоохоронної діяльності: Міжнар. наук.-прак. конф. (Львів, 11 лист. 2016 р.) / упор. Ю. С. Назар. Львів : ЛьвДУВС, 2016. С. 27–32.*

353. Баїк О. І. Сутність та ознаки податкових правовідносин. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки*. 2016. № 855. С. 367–373.

354. Податкове право України : навч. посіб. / за ред. М. П. Кучерявенка. Харків : Право, 2010. 256 с.

355. Лукашев О. А. Система фінансового права: теоретичні проблеми розвитку і трансформації: автореф. дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07 / Національний університет «Юридична академія України ім. Ярослава Мудрого». Харків, 2011. 32 с.

356. Пасічна І. О. Податкові правовідносини в Україні: стан та перспективи розвитку: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Класичний приватний університет. Запоріжжя, 2014. 20 с.

357. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. О. Єрошенко. Донецьк : ТОВ «Глорія Трейд», 2012. 864 с.

358. Баїк О. І. Класифікація податкових правовідносин та її правове

значення. *Priority a stratégie pre rozvoj právnej vedy vo svete vedy: medzinárodná vedecko-praktická konferencia* (Sládkovičovo, Slovenská republika, 28–29 okt. 2016 r.). Zborník príspevkov z medzinárodná vedecko-praktická konferencia. Sládkovičovo, Slovenská republika, 2016. С. 121–124.

359. Новий тлумачний словник сучасної української мови / уклад.: Радченко І. О., Орлова О. М. Київ : ПП Голяка В. М., 2010. 768 с.

360. Юридична енциклопедія: В 6 т. / редкол.: Ю. С. Шемшученко (голова редкол.) та ін. Київ : «Українська енциклопедія», 1998. Т. 5 : П–С. 2003. 736 с.

361. Боднарук Ю. В. Матеріальні і процесуальні норми в податковому праві. *Актуальні проблеми держави і права*. 2007. Вип. 34. С. 198–206.

362. Загнітко А. П., Щукіна І. А. Сучасний тлумачний словник української мови. Донецьк : ТОВ «ВКФ «БАО», 2012. 960 с.

363. Социологический энциклопедический словарь: на рус., англ., нем., франц. и чешс. языках / ред.–коорд. – академик РАН Г. В. Осипов. Москва : Издательская группа ИНФРА. М–НОРМА, 1998. 488 с.

364. Философская энциклопедия / гл. ред. Ф. В. Константинов. Москва : «Советская Энциклопедия», 1967. Т. 4. 592 с.

365. Философский энциклопедический словарь / гл. ред. Л. Ф. Ильичев, П. Н. Федосеев, С. М. Ковалев, В. Г. Панов. Москва : Сов. Энциклопедия, 1983. 840 с.

366. Руткевич М. Н., Лойфман И. Я. Диалектика и теория познания. Москва : Мысль, 1994. 383 с.

367. Иоффе О. С., Шаргородский М. Д. Вопросы теории права. Москва : Государственное издательство юридической литературы, 1961. 381 с.

368. Вільнянський С. І. Радянське цивільне право. Харків : Видавництво Харківського університету, 1966. Ч. 1. 320 с.

369. Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении. Москва : «Юридическая литература», 1974. 352 с.

370. Толстой Ю. К. К теории правоотношения. Ленинград : Издательство Ленинградского Университета, 1959. 88 с.

371. Єрмоленко В. Щодо відмінностей між об'єктом правовідносин і об'єктом права. *Право України*. 2004. № 1. С. 136–139.

372. Алексеев С. С. Проблемы теории права: курс лекций: в 2 т. Свердловск, 1972. Т. 1. 396 с.

373. Податкове право : навч. посіб. / М. Г. Волощук, М. В. Менджул. Вид. 3–тє, допов. і переробл. Ужгород : Видавництво Олександри Гаркуші, 2015. 204 с.

374. Податкове право України (у схемах і таблицях) : навч. посіб. / О. М. Рєзнік, А. В. Солонар. Суми : Видавничо-виробниче підприємство «Мрія-1», 2015. 124 с.

375. Пришва Н. Ю. Публічні доходи: поняття та особливості правового регулювання : монографія. Київ : КНТ, 2008. 200 с.

376. Бабін І. І. Податкове право : навч. посіб. Вид. 2–ге, виправл. та допов. Чернівці : Чернівецький нац. ун–т, 2013. 496 с.

377. Теремецький В. І. Проблема визначення об'єкта у структурі податкових правовідносин. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. 2012. № 1 (56). С. 302–309.

378. Чорномаз О. Б. Податкове право України : навч. посіб. Львів : ЛьвДУВС, 2016. 700 с.

379. Бліхар М. М. Фінансово-правова природа інвестиційних відносин : монографія. Львів : Ліга–прес, 2017. 792 с.

380. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28.12.2014 р. № 71-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2015. № 7–8, № 9. Ст. 55.

381. Державна фіскальна служба України: офіційний портал. URL: <http://sfs.gov.ua/nove-pro-podatki--novini-/179105.html>.

382. Цінчик В. Оподаткування пенсій: перспектива скасування. *Юридична Газета online*. 2016. 30 верес. URL: <http://jur-gazeta.com/dumka-eksperta/opodatkuvannya-pensiy-perspektiva-skasuvannya.html>.

383. Рада скоротила кількість податків з 22 до 11. *Українська правда*. 2015. 13 січ. URL: <http://www.epravda.com.ua/news/2015/01/13/521187/>.

384. Баїк О. І. Екологічний податок як інструмент підвищення рівня екологічної безпеки в Україні. *Стратегія екологічної безпеки України: соціально-економічний та правовий вимір*: збірник матеріалів Круглого столу (Львів, 12 трав. 2016 р.). Львів: Навчально-науковий Інститут права та психології Національного університету «Львівська політехніка», 2016. С. 116–122.

385. Баїк О. І. Екологічний податок як засіб реалізації принципу «забруднювач платить». *Стратегія екологічної безпеки України: соціально-економічний та правовий вимір*: збірник матеріалів II Круглого столу (Львів, 18 трав. 2017 р.). Львів: Навчально-науковий Інститут права та психології Національного університету «Львівська політехніка», 2017. С. 76–83.

386. Баїк О. І. До питання адміністрування екологічного податку в Україні. *Стратегія екологічної безпеки України: соціально-економічний та правовий вимір*: збірник матеріалів III Круглого столу (Львів, 11 трав. 2018 р.). Львів: Навчально-науковий Інститут права та психології Національного університету «Львівська політехніка», 2018. С. 8–12.

387. Баїк О. І. Про оподаткування радіоактивних відходів як засіб забезпечення екологічної безпеки України. *Екологічна безпека як основа сталого розвитку суспільства. Європейський досвід і перспективи*: III Міжнар. наук.-практ. конф. (Львів, 14 верес. 2018 р.). Львів: ЛДУБЖД, 2018. С. 223–224.

388. Довженко О. Зачакловані кола. *Українська правда*. 2005. 29 черв. URL: <http://www.pravda.com.ua/articles/2005/06/29/3011093/>.

389. Сучасний стан та перспективи екологічного оподаткування в Україні: монографія / за заг. ред. О. В. Покатаєвої, Г. Ю. Кучерової. Запоріжжя: КПУ, 2014. 188 с.

390. Серебрянський Д. М. Європейський досвід запровадження та функціонування системи екологічного оподаткування: уроки для України / Д. М. Серебрянський, Ю. В. Ющенко. *Вісник податкової служби України*. 2009. № 41. С. 41–45.

391. Податкова політика держави: теорія формування та практика реалізації (реферативний огляд науково-дослідних робіт НДЦ з проблем оподаткування: 2008–2012 роки) : монографія / Тарангул Л. Л., Новицький А. М., Долгий О. А. та ін.; за заг. ред. П. В. Мельника. Ірпінь : ВЦ НУ ДПС України, 2013. 406 с.

392. Wasiuta A. Ekonomiczne instrumenty polityki ekologicznej w kontekście zarządzania środowiskowego. *Współdziałanie systemu zarządzania i inżynierii produkcji. Teoria i praktyka* / T. Noch, J. Saczuk (red.). Gdańsk : Wydawnictwo Gdańskiej Szkoły Wyższej, 2015. S. 223–224. URL: <https://depot.ceon.pl/xmlui/handle/123456789/10353>.

393. Restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity (Text with EEA relevance), Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003. *Official Journal of the European Union*. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32003L0096>.

394. Кучерова Г. Ю. Стратегія формування свідомого оподаткування як фактор сталого розвитку національної економіки : монографія. Запоріжжя : КПУ, 2016. 416 с.

395. Ekopodatki kosztują nas więcej niż Niemców. *Gazeta Podatnika*. 2013. 15 kwiet. URL: http://www.gazetapodatnika.pl/artykuly/ekopodatki_kosztuja_nas_wiecej_niz_niemcow-a_17192.htm.

396. Podatki na świecie: Bułgarzy i Holendrzy płacą najwięcej ekopodatków. URL: http://www.podatki.biz/artykuly/podatki-na-swiecie-bulgarzy-i-holendrzy-placa-najwiecej-ekopodatkow_16_20147.htm.

397. Статистичний щорічник України за 2015 рік / Державна служба статистики України. Київ, 2016. 574 с.

398. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році: Закон України від 20.12.2016 р. № 1791-VIII. *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1791-19>.

399. Про адміністрування у 2017 році екологічного податку: лист ДФС України від 30.01.2017 р. № 2060/7/99-99-12-03-04-17. *Офіційний портал Державної фіскальної служби України*. URL: <http://sfs.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnoderjavni-podatki/rentni-plat/rentna-plata4/listi-/71175.html>.

400. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році: Закон України від 07.12.2017 р. № 2245-VIII. *База даних «Законодавство України» / ВР України*. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2245-19>.

401. Про адміністрування у 2018 році екологічного податку: лист ДФС України від 05.01.2018 р. №466/7/99-99-12-03-04-17. *Офіційний портал Державної фіскальної служби України*. URL: <http://sfs.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnoderjavni-podatki/ekologichniy-podatok/listi-dps/322325.html>.

402. Основні засади (Стратегія) державної екологічної політики України на період до 2020 року затверджено Законом України від 21.12.2010 р. № 2818-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 26. Ст. 218.

403. Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування: Закон України від 26.06.1997 р. № 400/97-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1997. № 37. Ст. 237.

404. Про судовий збір: Закон України від 08.07.2011 р. № 3674-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2012. № 14. Ст. 87.

405. Про виконавче провадження: Закон України від 02.06.2016 р. № 1404-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2016. № 30. Ст. 542.

406. Про державне мито: Декрет Кабінету Міністрів України від 21.01.1993 р. № 7-93. *Відомості Верховної Ради України*. 1993. № 13. Ст. 113.

407. Про державне мито: Закон України від 18.12.1991 р. № 1994-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 12. Ст. 170. Дію Закону зупинено згідно з Декретом Кабінету Міністрів України № 7-93 від 21.01.93 р., ВВР, 1993, № 13, Ст. 113.

408. Вишнівецька В. Податки та державне мито: порівняльно-правові

аспекти. *Право України*. 2005. № 9. С. 41–43.

409. Баїк О. І. Про податок і збір у податковому праві України. *Rozwój regulacji prawnej w Europie Wschodniej: doświadczenia Polski i Ukrainy*: міжнародна конференція науково-практична (Sandomierz, Polska 27–28 stycz. 2017 r.). S. 139–142.

410. Баїк О. І. Щодо визначення поняття об'єкта податково-правових відносин. *Eurasian Academic Research Journal*. 2017. № 5 (11). С. 17–24.

411. Пасічна І. О. Стан та перспективи розвитку податкових правовідносин в Україні : монографія. Полтава : ПолтНТУ, 2015. 183 с.

412. Теорія держави і права : підручник / О. В. Петришин, С. П. Погребняк, В. С. Смородинський та ін. ; за заг. ред. О. В. Петришина. Харків : Право, 2015. 368 с.

413. Костів М. Види адміністративної правосуб'єктності юридичних осіб. *Право України*. 2005. № 4. С. 16–20.

414. Бакун О. В. Громадянин як суб'єкт податкових правовідносин в умовах переходу до ринкової економіки: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Київський національний університет ім. Тараса Шевченка. Київ, 2000. 16 с.

415. Кучерявенко М. П. Податкове право України : підручник. Харків : Право, 2012. 528 с.

416. Коломоєць Т., Лютіков П. Адміністративна правосуб'єктність юридичних осіб як основа їх адміністративно-правового статусу: теоретико-правовий аналіз. *Право України*. 2013. № 3–4. С. 385–395.

417. Теремецький В. І. Класифікація суб'єктів податкових правовідносин. *Форум права*. 2011. № 4. С. 741–748. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.

418. Баїк О. І. Про видову характеристику суб'єктів податкових правовідносин. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. *Юридичні науки*. 2017. № 861. С. 225–231.

419. Міщенко Л. В. Держава як суб'єкт податкових правовідносин. *Вісник ХНУВС*. 2015. № 3 (70). С. 114–120.

420. Романова А. С. Буття людини у природно-правовому просторі :

монографія. Львів : Ліга–прес, 2015. 444 с.

421. Чернадчук Т. Держава як суб'єкт фінансових правовідносин. *Право України*. 2007. № 6. С. 112–114.

422. Семчик О. Держава як деліктоздатний суб'єкт фінансового права. *Право України*. 2008. № 12. С. 81–87.

423. Гетманцев Д. Держава як сторона фінансово-правового зобов'язання. *Право України*. 2010. № 8. С. 130–134.

424. Семчик О. О. Держава як суб'єкт фінансових правовідносин / за ред. Л. К. Воронової. Київ : ТОВ «Видавництво «Юридична думка», 2006. 116 с.

425. Вдовічен В. А. Юридичне закріплення прав держави у податкових правовідносинах. *Науковий вісник Чернівецького університету*. 2011. Вип. 604. С. 81–85.

426. Судова практика Вищого адміністративного суду України. Податкові спори : офіц. вид. / Вищ. адм. суд України ; за заг. ред. І. Х. Темкіжева. Київ : Ін Юре, 2013. 400 с.

427. Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 р. № 2747-IV (із змінами, внесеними згідно із Законом № 2234-VIII від 07.12.2017 р.). *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>.

428. Фоміна Г. В. Правовий статус юридичних осіб – платників податків: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Класичний приватний університет. Запоріжжя, 2015. 20 с.

429. Положення про Державну фіскальну службу України затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. № 236. *Офіційний вісник України*. 2014. № 55. Ст. 1507.

430. Про судоустрій і статус суддів: Закон України від 02.05.2016 р. № 1402-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2016. № 31. Ст. 545.

431. Про Національний банк України: Закон України від 20.05.1999 р. № 679-XIV. *Відомості Верховної Ради України*. 1999. № 29. Ст. 238.

432. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України від 21.05.1997 р.

№ 280/97-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1997. № 24. Ст. 170.

433. Баїк О. І. Про дефініцію «правовий статус платника податків». *East European Scientific Journal. Wschodnioeuropejskie Czasopismo Naukowe*. 2017. № 2 (18). Część 1. S. 113–119.

434. Мусяйчук І. М. Нерезиденти як суб'єкти податкових правовідносин: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Київський національний університет ім. Тараса Шевченка. Київ, 2011. 20 с.

435. Пришва Н. Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів. Київ : «ЕксОб», 2003. 280 с.

436. Перепелиця М. О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2002. 18 с.

437. Суббот А. І. Правові основи забезпечення безпеки працівників правоохоронних органів : монографія. Ірпінь : Видавництво Національного університету ДПС України, 2012. 332 с.

438. Науково-практичний коментар Податкового кодексу України: в 3 т. / кол. авт.; заг. ред. М. Я. Азарова. 2-ге вид., допов. та переробл. Київ : Міністерство фінансів України; Національний університет ДПС України, 2011. Т. 1. 590 с.

439. Правові інструменти справляння податків в Україні: окремі види та шляхи їх удосконалення : монографія / Т. М. Кравцова, Ю. В. Божко, Т. В. Гречана, Г. В. Калініченко; за заг. ред. д.ю.н. Т. М. Кравцової. Суми : Видавничо-виробниче підприємство «Мрія-1», 2016. 284 с.

440. Букало Н. А. Складання та подання податкової звітності підприємств з податку на прибуток. *Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова*. 2016. Вип. 4 (46), т. 21. С. 192–195.

441. Стадник М. В. Вплив зміни форм податкової звітності на адміністрування основних бюджетноутворюючих податків в Україні. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 3. С. 783–789. URL: <http://global-national.in.ua/archive/3-2015/161.pdf>.

442. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо приймання та комп'ютерної обробки податкової звітності платників податків в органах ДПС України: наказ Державної податкової служби України № 516 від 14.06.2012 р. URL: <http://ck.sfs.gov.ua/dfs-u-regioni/golov-upr/dostup-do-publichnoi-info/naybilsh-zapituvani-dokumenti/66344.html>.

443. Податкова звітність. *Вісник. Офіційно про податки. (Офіційне видання Державної фіскальної служби України)*. 2017. 17 січ. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100003831-podatкова-zvitnist-4>.

444. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. *Відомості Верховної Ради України*. 1999. № 40. Ст. 365.

445. Лега О. В. Податкова декларація як складова конструкції податкової звітності. *Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»*. 2013. Вип. 10 (3). С. 411–416.

446. Єфімов О. Неможливо подати електронну звітність: хто несе відповідальність? *Веб-ресурси Центру досліджень соціальних комунікацій та Служби інформаційно-аналітичного забезпечення органів державної влади*. URL: <http://www.nbuviar.gov.ua/>.

447. 78 відсотків платників податків Запорізької області надали перевагу електронній звітності. *Офіційний портал Державної фіскальної служби України*. 2017. 07 квіт. URL: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/regionalni-novini/293351.html>.

448. «Паперова звітність» скорочується – платники Дніпропетровщини звітують он–лайн. *Офіційний портал Державної фіскальної служби України*. 2017. 18 квіт. URL: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/regionalni-novini/293682.html>.

449. Баїк О. І. Декларування майнового стану та доходів як конституційний обов'язок громадян України. *Захист прав і свобод людини і громадянина в умовах формування правової держави: збірник тез VI Всеукр. наук.-практ. конф. (Львів, 30 трав. 2017 р.)*. Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2017. С. 187–189.

450. Про запобігання корупції: Закон України від 14.10.2014 р. № 1700-VII. *Відомості Верховної Ради України*. 2014. № 49. Ст. 2056.

451. Про затвердження форми податкової декларації про майновий стан і доходи та Інструкції щодо заповнення податкової декларації про майновий стан та доходи: наказ Міністерства фінансів України від 02.10.2015 р. № 859, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 26.10.2015 р. за № 1298/27743. *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1298-15#n17>.

452. Про внесення змін до наказу Міністерства фінансів України від 02.10.2015 р. № 859: наказ Міністерства фінансів України від 06.06.2017 р. № 556, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 05.07.2017 р. за № 821/30689. *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0821-17>.

453. Про затвердження Змін до Інструкції щодо заповнення податкової декларації про майновий стан і доходи: наказ Міністерства фінансів України від 01.11.2018 р. № 866, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 23.11.2018 р. за № 1329/32781 *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1329-18#n11>.

454. Баїк О. И. Налоговая отчетность в Украине: теоретико-правовой анализ. *Magyar Tudományos Journal*. 2017. № 7. С. 12–17.

455. Бондаренко С. О. Суб'єктивні права платників податків: зміст і класифікація: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Національний університет ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2017. 22 с.

456. Про інформацію: Закон України від 02.10.1992 р. № 2657-ХІІ. *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 48. Ст. 650.

457. Про доступ до публічної інформації: Закон України від 13.01.2011 р. № 2939-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 32. Ст. 314.

458. Бабін І. І. Правове регулювання податкової таємниці за законодавством України. *Науковий вісник Чернівецького університету*. 2012. Вип. 618. С. 98–101.

459. Баїк О. І. Суб'єкти регулювання правовідносин у сфері податкової інформації. *ІТ право: проблеми розвитку в Україні*: збірник матеріалів наук.-практ. конф. (Львів, 18 лист. 2016 р.). Львів : НУ «Львівська політехніка», 2016. С. 18–23.

460. Самбор М. Інтерес у праві: поняття, сутність, структура. *Право України*. 2006. № 1. С. 116–120.

461. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 50 народних депутатів України щодо офіційного тлумачення окремих положень частини першої статті 4 Цивільного процесуального кодексу України (справа про охоронюваний законом інтерес) від 01.12.2004 р. № 18-рп/2004. *Офіційний вісник України*. 2004. № 50. Ст. 3288.

462. Личенко І. О. Захист законних інтересів громадян у сфері власності: адміністративно-правове дослідження: монографія. Львів : ЛьвДУВС, 2014. 416 с.

463. Греца Я. В., Бисага Ю. М. Правовий механізм реалізації та захисту прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин. Ужгород : Ліра, 2007. 208 с.

464. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні: Закон України від 21.12.2016 р. № 1797-VIII. *Офіційний вісник України*. 2017. № 4. Ст. 106.

465. Теория государства и права / под ред. проф. К. А. Мокичева. Москва : Издательство «Юридическая литература», 1965. 520 с.

466. Завальний А. Юридичні факти: історичні та сучасні аспекти розуміння. *Право України*. 2006. № 1. С. 113–116.

467. Красавчиков О. А. Юридические факты в советском гражданском праве. Москва : Государственное издательство юридической литературы, 1958. 183 с.

468. Исаков В. Б. Юридические факты в советском праве. Москва : Юридическая литература, 1984. 144 с.

469. Теория государства и права / под ред. С. С. Алексеева. Москва : Издательство «Юридическая литература», 1985. 480 с.

470. Баїк О. І. Що слід розуміти під юридичними фактами у податковому праві України? *Актуальні питання юридичної науки – 2018*: збірник доповідей та статей Всеукр. наук.-практ. конф. (Львів, 21 берез. 2018 р.). Львів : Львів. ін-т МАУП, 2018. С. 11–15.

471. Міжнародна поліцейська енциклопедія: у 10 т. / відп. ред.: Ю. І. Римаренко, Я. Ю. Кондратьєв, В. Я. Тацій, Ю. С. Шемшученко. Київ : «Вид.

Дім «Ін Юре», 2003. Т. 1: Теоретико-методологічні та концептуальні засади поліцейського права та поліцейської деонтології. 1231 с.

472. Ведерніков Ю. А., Папірна А. В. Теорія держави і права : навч. посіб. Київ : Знання, 2008. 333 с.

473. Завальний А. М. Юридичні факти в сфері здійснення правоохоронної діяльності : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 / Київський національний університет внутрішніх справ. Київ, 2007. 20 с.

474. Завальний А. Інтерпретації дефініції юридичного факту: плюралізм наукових підходів (С. 225–232). *Юридичні факти в системі правового регулювання*: збірник наук. праць VI Міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 26 лист. 2015 р.) / за заг. ред. Н. М. Пархоменко, М. М. Шумила, І. О. Ізарової. Київ : ВД «Дакор», 2015. 630 с.

475. Муза О. В. Підстави виникнення, зміни та припинення адміністративно-процесуальних правовідносин. *Університетські наукові записки*. 2013. № 1 (45). С. 212–216.

476. Чувакова А. М. Юридические факты, фактические составы и их дефекты : монографія. Одеса : Фенікс, 2009. 112 с.

477. Солодовник Л. Юридичні факти – підстави виникнення трудових правовідносин. *Право України*. 2000. № 1. С. 59–63.

478. Солодовник Л. Роль юридичних фактів у динаміці правовідносин трудового права. *Право України*. 2000. № 7. С. 13–17.

479. Данилюк Ю. Поняття та особливості юридичних фактів у конституційному праві України. *Право України*. 2008. № 2. С. 13–17.

480. Явор О. А. Юридичні факти в сімейному праві України: усталені підходи і новітні тенденції : монографія. Харків : Право, 2016. 352 с.

481. Сердечна І. Л. Підстави виникнення, зміни та припинення сімейних правовідносин між іншими членами сім'ї та родичами. *Університетські наукові записки*. 2014. № 2 (50). С. 158–167.

482. Фінансове право: проблеми розвитку та застосування : монографія / А. Т. Ковальчук, А. В. Матіос; за заг. ред. Л. К. Воронової; Київський ун–т

ринкових відносин. Київ : Парламентське вид-во, 2010. 480 с.

483. Макух О. В. Поняття і значення юридичних фактів у динаміці фінансових правовідносин. *Теорія і практика правознавства*. 2015. № 2 (8). URL: <http://tlaw.nlu.edu.ua/article/view/63718/59228>.

484. Крохина Ю. А. Налоговое право: учебник для студ. вузов, обуч. по напр. «Юриспруденция» и по спец. «Юриспруденция», «Правоохранительная деятельность». Серия «Dura lex, sed lex». Москва : ЮНИТИ–ДАНА, 2012. 463 с.

485. Хатнюк Н. С. Юридичний факт як підстава виникнення податкових правовідносин. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2016. № 6. Т. 1. С. 107–111.

486. Пасічна І. О. Проблеми визначення поняття юридичних фактів у податковому праві. *Держава та регіони. Серія : Право*. 2012. № 1. С. 187–192.

487. Баландіна В. Г. Юридичні факти в податковому праві : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Державний науково-дослідний інститут Міністерства внутрішніх справ України. Київ, 2009. 22 с.

488. Марченко М. Н. Теория государства и права : учебник. 2–е изд., перераб. и допол. Москва : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. 648 с.

489. Марченко М. Н., Дерябина Е. М. Правоведение : учебник. Москва : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. 416 с.

490. Теория государства и права: учебник / под ред. В. К. Бабаева. Москва : Юристъ, 2003. 592 с.

491. Музика (Баландіна) В. Г. Роль юридичних фактів у податковому праві. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка: юридичні науки*. 2005. № 65–66. С. 98–100.

492. Кикоть Г. Проблема класифікації юридичних фактів у сучасній теорії права. *Право України*. 2003. № 7. С. 29–33.

493. Кикоть Г. Юридичні факти у механізмі правового регулювання: проблеми теорії. *Право України*. 2005. № 7. С. 109–112.

494. Гордеев В. Критерії класифікації юридичних фактів. *Право України*. 2012. № 3–4. С. 396–403.

495. Волкова І. М. Юридичні факти: окремі проблеми класифікації. *Науковий вісник Херсонського державного університету: Серія Юридичні науки*. 2016. Вип. 5, т. 1. С. 12–16.

496. Бабанова Ю. В. Юридические факты в налоговом прав: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / НОУ ВПО «Університет управління ТИСБИ». Москва, 2012. 23 с.

497. Кудрявцев В. Н. Правовое поведение: норма и патология : монографія. Москва : Издательство «Наука», 1982. 287 с.

498. Музика-Стефанчук О., Губерська Н., Ямненко Т. Розуміння прав, правомірної та неправомірної поведінки суб'єктів фінансових правовідносин. *Право України*. 2017. № 9. С. 184–191.

499. Луць Л. А. Загальна теорія держави та права: навч.-метод. посіб. (за кредитно-модульною системою). Київ : Атіка, 2008. 412 с.

500. Самсін І. Л. Податкове зобов'язання в механізмі фінансово-правового регулювання (методологічний аспект) : автореф. дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07 / Національний юридичний університет ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2014. 35 с.

501. Карамішева Н. В. Майбутнє. Логіко-філософське дослідження. Львів : Ліга–Прес, 2016. 190 с.

502. Самсін І. Підстави виникнення податкового зобов'язання за Податковим кодексом України. *Вісник*. 2011. № 3 (66). С. 179–186.

503. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Харьков : Легас, 2002. Т. II : Введение в теорию налогового права. 600 с.

504. Коваль О. О. До питання виконання податкового обов'язку. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Право*. 2015. Вип. 31, т. 2. С. 130–134.

505. Боднарук Ю. В. Підстави припинення податкового зобов'язання. *Фінансове право*. 2014. № 4 (30). С. 20–24.

506. Самсін І. Л. Зміна податкового зобов'язання: підстави та наслідки за Податковим кодексом України. *Адвокат*. 2011. № 8 (131). С. 27–31.

507. Гетманцев Д. О. До питання про податковий обов'язок платника податку. *Часопис Київського університету права*. 2013. № 4. С. 134–137.

508. Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань: Закон України від 15.05.2003 р. № 755-IV (із змінами, внесеними згідно із Законом № 2210-VIII від 16.11.2017 р.). *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/755-15>.

509. Про Порядок списання непогашених грошових зобов'язань або податкового боргу після ліквідації платника податків, не пов'язаної з банкрутством: постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 р. № 1231 (із змінами, внесеними згідно з постановою КМ України № 618 від 18.08.2017 р.). *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1231-2010-%D0%BF>.

510. Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом: Закон України від 14.05.1992 р. № 2343-XII (із змінами, внесеними згідно з Законом № 2147-VIII від 03.10.2017 р., ВВР, 2017, № 48, ст. 436). *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2343-12/paran20#n20> (Втрата чинності відбудеться 21.10.2019, підстава – 2597-VIII).

511. Бутко П. Є. Окремі аспекти припинення податкового обов'язку фізичних осіб за чинним законодавством. *Право і суспільство*. 2012. № 6. С. 49–52.

512. Про затвердження Порядку списання безнадійного податкового боргу платників податків: наказ Міністерства доходів і зборів України від 10.10.2013 р. № 577, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 31.10.2013 р. за № 1844/24376. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1844-13/paran15#n15>.

513. Віхров О. Юридичні факти як підстави виникнення, зміни і припинення господарських правовідносин. *Право України*. 2008. № 7. С. 53–57.

514. Бережнов А. Г., Воротилин Е. А., Кененов А. А. и др. Теория государства и права : учебник для вузов / под ред. Марченко М. Н. Москва :

«Зерцало», 2004. 800 с.

515. Бабаев В. К. Презумпции в советском праве. Горький : Горьковская высшая школа МВД СССР, 1974. 124 с.

516. Поляков И. И. Теория государства и права: учебник. Одеса : Фенікс, 2011. 542 с.

517. Рабінович П. М. Основи загальної теорії права і держави: навч. посіб. Вид 9–е, зі змін. Львів : Край, 2007. 192 с.

518. Ляшенко Р. Д. Презумпції у праві: питання теорії та практики : дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 / Інститут держави і права ім. В. М. Корецького НАН України. Київ, 2011. 234 с.

519. Бабін І. І. Презумпції та фікції в податковому праві : навч. посіб. Чернівці : Рута, 2009. 320 с.

520. Пилипенко А. А. Налогово-правовая презумпция в системе средств регулирования налоговых отношений (С. 42–45). *Проблемы правопонимания и правоприменения в прошлом, настоящем и будущем цивилизации*: сборник статей Междунар. науч.-практ. конф. (Минск, 27 апр. 2016 г.) : в 2 ч. / Междунар. ун–т «МИТСО» ; редкол. : И. А. Маньковский (гл. ред.) и др. Минск : Междунар. ун–т «МИТСО», 2016. Ч. 2. 278 с.

521. Демин А. В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления : дисс. ... докт. юрид. наук: 12.00.04 / Учреждение высшего профессионального образования «Уральская государственная юридическая академия». Екатеринбург, 2014. 452 с.

522. Смычок Е. Юридические презумпции и их влияние на налогообложение. *Leges și viața*. 2015. № 6/3. С. 122–125.

523. Яновський В. С. Презумпція невинуватості в податкових правовідносинах. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Юриспруденція*. 2013. № 6–3. Т. 1. С. 119–121.

524. Смычок Є. М. Юридичні презумпції в податково-правовому регулюванні : дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Національний юридичний університет ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2015. 190 с.

525. Бондаренко С. О. Особливий прояв презумпції невинуватості платників податків (С. 31–34). *Вороновські читання (Фінансове право: сучасний стан та перспективи)*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 5 жовт. 2016 р.) / редкол. : А. П. Гетьман, М. П. Кучерявенко, Н. Ю. Пришва та ін. Київ : Асоціація фінансового права України, 2016. 304 с.

526. Щодо терміна «презумпція правомірності»: лист Міністерства юстиції України від 06 квіт. 2011 р. № 3192-0-4-11-19 / Міністерство юстиції України. *Бізнес–Бухгалтерія–Право. Податки. Консультації*. 2011. № 24. С. 36.

527. Желтобрюх І. Л. Розсуд у податковому правозастосуванні : дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Національний університет Державної податкової служби України. Ірпінь, 2016. 201 с.

528. Форсюк В. Л. Презумпція правомірності рішень платника податків як універсальний механізм подолання колізій податкового законодавства. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Право*. 2016. Вип. 40, т. 2. С. 58–61.

529. Ляшенко Р. Д. Презумпція законності правового акту. *Актуальні проблеми громадянського суспільства в Україні*: збірник матеріалів наук.-практ. конф. (Житомир, 27–28 трав. 2010 р.). Житомир, 2010. С. 10–12.

530. Ляшенко Р. Д., Власюк М. В. Презумпція законності судового рішення. *Вісник Запорізького національного університету. Юридичні науки*. 2013. № 3. С. 19–24.

531. Цивільний процесуальний кодекс України від 18.03.2004 р. № 1618-IV (із змінами, внесеними згідно із Законами № 2229-VIII від 07.12.2017 р., № 2234-VIII від 07.12.2017 р.). *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1618-15>.

532. Господарський процесуальний кодекс України від 06.11.1991 р. № 1798-XII (із змінами, внесеними згідно із Законом № 2234-VIII від 07.12.2017 р.). *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1798-12>.

533. Кримінальний процесуальний кодекс України від 13.04.2012 р. № 4651-

VI (із змінами, внесеними згідно із Законом № 2234-VIII від 07.12.2017 р.). База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/4651-17>.

534. Щукіна І. А. Сучасний тлумачний словник української мови. Донецьк : ТОВ «ВКФ «БАО», 2012. 960 с.

535. Сімутіна Я. В. Взаємозв'язок правових презумпцій та фікцій з юридичними фактами у трудовому праві України. *Міждисциплінарні гуманітарні студії. Серія: Правничі науки*. 2014. Вип. 1. С. 36–43.

536. Ул'яновська О. Сутність правової фікції. *Право України*. 2011. № 1. С. 184–186.

537. Іванський А. Правові фікції як прийом юридичної техніки у правовому регулюванні фінансових правовідносин. *Право України*. 2011. № 3. С. 236–242.

538. Риндюк В. І. Проблеми законодавчої техніки в Україні: теорія та практика : монографія / відп. ред. Ющик О. І. Київ : Вид-во «Юридична думка», 2012. 272 с.

539. Баїк О. І. Презумпція та фікція у понятійно-категоріальному апараті податкового права України. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2017. № 6. С. 130–134.

540. Баїк О. І. Аксіоматична істинність та преюдиціальність у податковому праві України. *Юридична наука нового часу: традиції та вектори розвитку*: матеріали міжнар. наук.-прак. конф. (Одеса, 9 берез. 2018 р.) / за ред. Г. О. Ульянової; уклад.: О. В. Дикий, Ю. Д. Батан. Одеса : Видавничий дім «Гельменевтика», 2018. С. 111–114.

541. Супрун Т. М. Правові презумпції та суміжні поняття. *Бюлетень Міністерства юстиції України*. 2013. № 2. С. 125–132.

542. Косович В. М. Загальнотеоретичні аспекти удосконалення нормативно-правових актів України : дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.01 / Львівський національний університет ім. Івана Франка. Львів, 2015. 488 с.

543. Консолідовані версії Договору про Європейський Союз (вчиненого в Маастрихті сьомого дня лютого тисяча дев'ятсот дев'яносто другого року) та

Договору про функціонування Європейського Союзу (вчиненого в Римі двадцять п'ятого дня березня місяця року одна тисяча дев'ятсот п'ятдесят сьомого) з протоколами та деклараціями станом на 30 березня 2010 року.
URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_b06.

544. Фастовець А. С. «Преюдиція»: генезис і сучасне місце в практиці Суду справедливості і Європейського Союзу. *Науковий вісник Херсонського державного університету: серія Юридичні науки*. 2015. Вип. 3, т. 3. С. 195–199.

545. Постанова Вищого господарського суду України від 22.02.2017 р., справа № 927/788/16, ЄДРСРУ № 64949472. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/64949472>.

546. Чечина Н. А. Норма права и судебное решение. Ленинград: Издательство Ленинградского университета, 1961. 78 с.

547. Преюдиція встановлена судом в одній справі не є абсолютом і може бути спростована доказами та обставинами в іншій справі (ВАСУ від 15.08.2016 р. у справі К/800/37663/15). Веб-ресурс «Протокол». 2016. 30 верес. URL: http://protokol.com.ua/ru/preyuditsiya_vstanovlena_sudom_v_odniy_spravi_ne_e_absolyutom_i_moge_buti_sprostovana/.

548. Баталії з фіскальними органами! 10 визначальних рішень суду у 2016 році за версією ресурсу «Протокол»! Веб-ресурс «Українські реалії». 2017. 04 фебр. URL: <http://ukrreal.info/ru/suspilstvo/132819-batalii-z-fiskalnimi-organami-10-viznachalnikh-rishen-sudu-u-2016-rotsi-za-versieyu-resursu-protokol>.

549. Проблеми доказування в податкових справах: преюдиція, допустимість, належність. *Юридична Газета*. 2017. 04 жовт. URL: <http://yur-gazeta.com/golovna/problemi-dokazuvannya-v-podatkovih-spravah-preyudiciya-dopustimist-nalezhnist.html>.

550. Баїк О. І. Про системність і класифікацію юридичних фактів у податковому праві України. *Підприємництво, господарство і право*. 2018. № 3. С. 106–110.

551. Венгеров А. Б. Теория государства и права. Москва: Юристъ, 1996. Ч. II: Теория права. Т. I. 168 с.

552. Теория права и государства : учебник. Изд. 2–е / под общ. ред. А. С. Васильева. Харьков : ООО «Одиссей», 2007. 480 с.

553. Законодательная техника / под ред. Д. А. Керимова. Ленинград : Издательство Ленинградского университета, 1965. 141 с.

554. Лившиц Р. З. Современная теория права: краткий очерк. М., 1992. 92 с.

555. Алексеев С. С. Общие дозволения и запреты в советском праве. Москва : Юрид. лит., 1989. 288 с.

556. Недбайло П. Е. Применение советских правовых норм. Москва : Государственное издательство юридической литературы, 1960. 511 с.

557. Кельман М. С., Мурашин О. Г., Хома Н. М. Загальна теорія держави і права : підручник. 3–тє вид., стереотипне. Львів : «Новий Світ – 2000», 2013. 584 с.

558. Заморська Л. До питання визначення категорії «норма права». *Право України*. 2011. № 4. С. 159–163.

559. Конституційне право України : підручник для студ. вищ. навч. закл. / за ред. В. П. Колісника та Ю. Г. Барабаша. Харків : Право, 2008. 416 с.

560. Конституційне право України: прагматичний курс : навч. посіб. / М. В. Афанасьєва, Ю. Ю. Бальцій, Ю. Д. Батан та ін.; за заг. ред. М. В. Афанасьєвої, А. А. Єзерова ; тех. ред. Ю. Д. Батан. Одеса : Юридична література, 2017. 256 с.

561. Майданник О. О Конституційне право України : навч. посіб. Київ : Алерта, 2011. 380 с.

562. Боняк В. О. Поняття конституційно-правової норми та її роль у механізмі організації та функціонування органів охорони правопорядку України. *Конституційно-правові академічні студії*. 2016. № 1. С. 34–47.

563. Заморська Л. І. Конституційно-правова норма як вираз нормативності конституційного права. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Юриспруденція*. 2013. № 6–1. Т. 1. С. 108–111.

564. Ніколайченко Г. М. Основні чинники, що зумовлюють розвиток конституційно-правових норм на сучасному етапі державотворення. *Форум права*. 2010. № 2. С. 334–338. URL: <http://www.nbu.gov.ua/e-journals/FP/2010->

2/10ngmced.pdf.

565. Рощина І. Структурні елементи норм кримінального права та їх ефективність у запобіганні злочинам. *Часопис Академії адвокатури України*. 2010. № 1 (6). Т. 3. С. 1–7. URL: <http://e-pub.aau.edu.ua/index.php/chasopys/article/view/584/604>.

566. Митрофанов І. Норма кримінального права та пов'язані з нею веління. *Публічне право*. 2016. № 1 (21). С. 172–179.

567. Ященко А. М. Структура кримінально-правової норми: теоретичний аспект. *Часопис Київського університету права*. 2013. № 3. С. 343–347.

568. Вереша Р. В. Кримінальне право України. Загальна частина: навч. посіб. 2–ге вид., переробл. та допов. Станом на верес. 2011 р. Київ : Центр учбової літератури, 2012. 320 с.

569. Забарний Г. Г., Калюжний Р. А., Шкарупа В. К. Адміністративне право України : навч. посіб. Київ : Вид. ПАЛИВОДА А. В., 2003. 212 с.

570. Колпаков В. К., Кузьменко О. В. Адміністративне право України : підручник. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 544 с.

571. Голосніченко І. П. Адміністративне право України (основні категорії і поняття). Київ : МАУП, 1998. 52 с.

572. Павлов Д. М. Адміністративне право: загальна частина : консп. лекцій. Київ : МАУП, 2007. 136 с.

573. Стеценко С. Г. Адміністративне право України : навч. посіб. Київ : Атіка, 2007. 624 с.

574. Баїк О. І. Публічні атрибути і символи Української держави : монографія. Львів : ПАІС, 2015. 252 с.

575. Личенко І. О. Адміністративно-деліктні аспекти захисту права власності : монографія. Львів : ЗУКЦ, 2011. 216 с.

576. Болокан І. В. Особливості структури адміністративно-правової норми та її вплив на реалізацію норми. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Право*. 2017. Вип. 42, т. 2. С. 37–42.

577. Болокан І. В. Реалізація норм адміністративного права: проблемні

питання теорії та практики : автореф. дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07 / Запорізький національний університет. Запоріжжя, 2017. 32 с.

578. Романюк Я. Значення цивільно-правової норми як правового припису та правового засобу. *Право України*. 2016. № 5. С. 113–121.

579. Романюк Я. Ознаки та структура цивільно-правової норми: методологічні засади. *Вісник Львівського університету. Серія юридична*. 2016. Вип. 63. С. 81–96.

580. Могілевський Л. В. Сутність поняття «норми трудового права». *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Право*. 2016. Вип. 37, т. 2. С. 81–84.

581. Якушев І. Взаємодія норм трудового права і правового регулювання. *Історико-правовий часопис*. 2016. № 2 (8). С. 107–111.

582. Дмитренко Ю. П. Трудове право України : підручник. Київ : Юрінком Інтер, 2009. 624 с.

583. Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 р. № 322-VIII. *Відомості Верховної Ради УРСР*. 1971. Додаток до № 50.

584. Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1995. № 17. Ст. 121.

585. Фінансове право : підручник / за заг. ред. О. М. Бандурки та О. П. Гетманець; Ю. М. Жорнокуй, О. В. Кашкарьова, Т. В. Колесник та ін. Харків : Екограф, 2015. 500 с.

586. Фінансове право : підручник / М. П. Кучерявенко, Д. О. Білінський, О. О. Дмитрик та ін.; за ред. д-ра юрид. наук, проф. М. П. Кучерявенка. Х. : Право, 2013. 400 с.

587. Фінансове право України : підручник / Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, І. Є. Криницький; за ред. М. П. Кучерявенка. Київ : Юрінком Інтер, 2005. 320 с.

588. Проценко Т. О. Правове регулювання адміністрування податків і митних платежів : автореф. дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07 / Інститут законодавства Верховної Ради України. Київ, 2008. 36 с.

589. Податкова політика України : навч. посіб. / П. В. Мельник,

З. С. Варналій, Л. Л. Тарангул та ін.; за ред. П. В. Мельника. Київ : Знання України, 2011. 505 с.

590. Демин А. В. Нормы налогового права : монография. Красноярск : Сибирский федеральный университет, 2010. 410 с.

591. Баїк О. І. Про ознаки та їх вплив на сутність податково-правових норм. *Міжнародне та національне законодавство: способи удосконалення: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Дніпро, 30–31 берез. 2018 р.)*. С. 86–89.

592. Нашиц А. Правотворчество: теория и законодательная техника / пер. с румынск. И. Фодор, под ред. Д. А. Керимова и А. В. Мицкевича. Москва : Издательство «Прогрес», 1974. 256 с.

593. Теория государства и права / под ред. А. И. Денисова. Москва : Издательство Московского университета, 1972. 530 с.

594. Пиголкин А. С. Толкование нормативных актов в СССР. Москва : Государственное издательство юридической литературы, 1962. 166 с.

595. Заморська Л. І. Категорія «структура норми права» як основа його нормативності. *Держава і право*. 2010. Вип. 50. С. 19–25.

596. Мураховська Т. Є. Проблематика структури норм права у зв'язку з системою права. *Форум права*. 2012. № 4. С. 670–674. URL: <http://arhive.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2012-4/12mtezcp.pdf>.

597. Теория государства и права: учебник для юридических вузов и факультетов / под ред. В. М. Корельского и В. Д. Перевалова. Москва : Издательская группа НОРМА – ИНФРА М, 1999. 570 с.

598. Ряшко В. І., Ряшко О. В. Теоретичні питання логіки в професійній діяльності юриста : навч. посіб. Львів : Львівський державний університет внутрішніх справ, 2010. 452 с.

599. Теория государства и права : учебник / В. А. Козлов ... и др.; отв. ред. : А. И. Королев, Л. С. Явич. Ленинград : Издательство Ленинградского университета, 1987. 549 с.

600. Баїк О. І. Гіпотеза як елемент у структурі податково-правової норми. *Електронне наукове фахове видання «Порівняльно-аналітичне право»*. 2018. № 1.

С. 181–183. URL: <http://www.pap.in.ua/index.php/arhiv-vidannja/102>.

601. Баїк О. І. Диспозиція як структурний елемент податково-правової норми. *Електронне наукове фахове видання «Порівняльно-аналітичне право»*. 2018. № 3. С. 168–170. URL: <http://www.pap.in.ua/index.php/arhiv-vidannja/109>.

602. Лейст О. Э. Санкции и ответственность по советскому праву (теоретические проблемы). Москва : Изд-во МГУ, 1981. 240 с.

603. Орехов В. Ю. Санкції в праві як елемент правового регулювання та охорони суспільних відносин : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 / Київський національний університет внутрішніх справ. Київ, 2008. 20 с.

604. Усенко Р. А. Фінансові санкції за адміністративним законодавством України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Інститут держави і права ім. В. М. Корецького. Київ, 2007. 19 с.

605. Баїк О. І. Про різновиди санкцій податково-правових норм. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2018. № 2. С. 47–50.

606. Актуальні проблеми теорії держави і права : навч. посіб. / Шевченко А. Є., Топчій В. В., Кудін С. В. та ін.; Державна фіскальна служба України, Університет ДФС України. Ірпінь, 2016. 200 с.

607. Заморська Л. І. Відносно визначені норми права: поняття, структура, функції : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 / Одеська національна юридична академія. Одеса, 2009. 19 с.

608. Капустина М. А. Действие юридических норм во времени. Санкт-Петербург : Изд-во С.-Петербур. ун-та, 2001. 112 с.

609. Пушняк О. В. Право і час : монографія. Харків : Видавництво «ФІНН», 2009. 176 с.

610. Кравцова Т. М. Державне регулювання господарської діяльності: адміністративно-правові аспекти: монографія. Суми : ВВП «Мрія» ТОВ, 2006. 184 с.

611. Махиніч Н. В. Процесуальні норми податкового права : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Університет державної фіскальної служби України. Ірпінь, 2017. 19 с.

612. Гаврилюк Р. О. Дія норм податкового права в часі, просторі та за колом осіб. Чернівці : Рута, 2002. 392 с.

613. Ластовецький А. Колізії у законодавстві про оподаткування. *Право України*. 2003. № 7. С. 42–47.

614. Майстренко О. Деякі питання вирішення колізій у податковому законодавстві України. *Право України*. 2005. № 9. С. 95–99.

615. Коростей В. Проблеми правотворчості в Україні. *Право України*. 2004. № 3. С. 121–124.

616. Гетманцев Д. О., Коваль Ю. А., Нечай М. В. Адміністрування податкових платежів: проблеми теорії та практики : наук.-практ. посіб. Київ : Юрінком Інтер, 2017. 776 с.

617. Малишев Б. В., Москалюк О. В. Застосування норм права (теорія і практика) : навч. посіб. / за заг. ред. Б. В. Малишева. Київ : Реферат, 2010. 260 с.

618. Россіхіна Г. В. Застосування фінансово-правових норм : монографія. Харків : «Цифрова друкарня № 1», 2013. 400 с.

619. Кашанина Т. В. Юридическая техника : учебник. 2–е изд., пересмотр. Москва : Норма : ИНФРА–М, 2011. 496 с.

620. Молибога М. П. Тлумачення норм права: сутнісні характеристики. *Часопис Київського університету права*. 2010. № 2. С. 42–46.

621. Тимофєєв О. О. Тлумачення податково-правових норм : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Національний університет державної податкової служби України. Ірпінь, 2010. 17 с.

622. Тимофєєв О. О. Тлумачення податково-правових норм : монографія. Харків : Право, 2013. 214 с.

623. Черданцев А. Ф. Теория государства и права : учебник для вузов. Москва : Юрайт–М, 2002. 432 с.

624. Волинка К. Г. Теорія держави і права : навч. посіб. Київ : МАУП, 2003. 240 с.

625. Рішення Конституційного Суду України 14.12.2011 р. № 18-рп/2011 у справі № 1-33/2011 за конституційним поданням Верховного Суду України щодо

офіційного тлумачення поняття «щомісячне довічне грошове утримання», що міститься у підпункті «е» підпункту 165.1.1 пункту 165.1 статті 165 Податкового кодексу України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/v018p710-11>.

626. Баїк О. І. До питання тлумачення податково-правових норм. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. Серія: «Юридичні науки». 2018. № 2. С. 13–20. DOI : 10.25313/2520-2308-2018-1-3659.

627. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI: Історія документа та редакції. *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/card4#History>.

628. Рішення Конституційного Суду України від 27.02.2018 р. № 1-р/2018 у справі № 1-6/2018 за конституційними поданнями 48 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень абзаців тринадцятого, чотирнадцятого пункту 32 розділу I Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» та Верховного Суду України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положення абзацу першого підпункту 164.2.19 пункту 164.2 статті 164 Податкового кодексу України (справа про оподаткування пенсій і щомісячного довічного грошового утримання). URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/v001p710-18/para68#n68>.

629. Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні: Закон України від 27.03.2014 р. № 1166-VII. *Відомості Верховної Ради України*. 2014. № 20–21. Ст. 745.

630. Кваліфікаційний (адвокатський) іспит : навч. посіб. для осіб, які виявили бажання стати адвокатом : у 17 кн. / за наук. ред. О. Д. Святоцького та ін. Київ : Ін Юре, 2017. Кн. 14: Бюджетне, податкове та митне законодавство / Д. О. Гетманцев, В. Л. Форсюк, М. В. Нечай та ін. 144 с.

631. Лук'янець Д. М. Фінансова відповідальність за Податковим кодексом України: недоліки правового регулювання. *Правовий вісник Української академії банківської справи*. 2012. № 1 (6). С. 82–85.

632. Відповідальність у праві: філософія, історія, теорія : монографія /

І. Безклубий, С. Бобровник, І. Гриценко та ін.; за заг. ред. І. Безклубого. Київ : Грамота, 2014. 448 с.

633. Грищук В. К. Философско-правовая парадигма ответственности человека : монография. Хмельницький : Хмельницький університет управління і права, 2015. 640 с.

634. Грищук О. В., Соломчак Х. Б. Позитивна правова відповідальність людини: детермінаційні аспекти : монографія. Хмельницький, 2016. 349 с.

635. Кравчук С. Й. Основи теорії держави і права : навч. посіб. Хмельницький : ХНУ, 2016. 191 с.

636. Теорія держави і права : навч. посіб. для підгот. фахівців інформ. безп. / О. О. Тихомиров, М. М. Мікуліна, Ю. А. Іванов та ін.; за заг. ред. Л. М. Стрельбицької. Київ : Нац. акад. СБУ, 2016. 332 с.

637. Зелена О. Визначення підстав юридичної відповідальності: актуальні питання. *Право України*. 2003. № 4. С. 21–25.

638. Білозьоров Є. Юридична відповідальність як передумова правомірної поведінки особи. *Право України*. 2006. № 1. С. 50–54.

639. Савченко А. В. Адміністративна та фінансова відповідальність за правопорушення в галузі фінансів. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ*. 2013. № 2. С. 210–214.

640. Баїк О. І. Про різновиди відповідальності за порушення податкового законодавства України. *Актуальні проблеми державно-правового розвитку України в контексті інтеграційних процесів*: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., присвяченої 10-річчю Інституту управління та права ЗНТУ (Запоріжжя, 20 трав. 2017 р.) : в 2 т. / редкол. : С. К. Бостан, Р. М. Максакова, Т. Є. Леоненко. Запоріжжя : «Просвіта», 2017. Т. 1. С. 279–282.

641. Фінансове право : навч. посіб. для студ. юрид. вузів та факульт. Київ : Вентурі, 1998. 384 с.

642. Ямненко Т. М. Здійснення прав у фінансових правовідносинах: проблеми зловживання та доказування неправомірної поведінки : монографія. Кам'янець-Подільський : ТОВ «Друкарня Рута», 2015. 334 с.

643. Конституції нових держав Європи та Азії / упоряд. С. Головатий. Київ : Укр. Правн. Фундація. Вид-во «Право», 1996. 544 с.

644. Про стан здійснення правосуддя адміністративними судами у 2016 році: допов. Голови Вищого адміністр. суду України О. М. Нечитайла від 13.03.2017 р. *Адміністративне судочинство*. 2017. № 1–2. С. 5–14.

645. Хандусенко Д. І. Адміністративно-правове забезпечення профілактики податкових правопорушень : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Національний університет державної податкової служби України. Ірпінь, 2015. 19 с.

646. Трипольська М. І. Поняття та ознаки податкового правопорушення. *Держава та регіони*. 2015. № 1 (47). С. 41–45.

647. Куслій В. О. Податкове правопорушення: поняття, ознаки, умови і причини його виникнення. *Право і суспільство*. 2014. № 1–2. С. 192–196.

648. Ковтун В. М. Податкове правопорушення як підстава фінансової відповідальності. *Порівняльно-аналітичне право*. 2014. № 5. С. 256–259.

649. Усенко Є. Податкове правопорушення за Податковим кодексом України: проблеми визначення. *Право України*. 2013. № 1–2. С. 112–121.

650. Кримінальна відповідальність за податкові злочини за федеральним законодавством США : монографія / Д. В. Каменський; наук. ред. О. О. Дудоров; МВС України, Луган. держ. ун-т внутр. справ ім. Е. О. Дідоренка. Луганськ : РВВ ЛДУВС ім. Е. О. Дідоренка, 2011. 424 с.

651. Тихомиров О. Діяння юридичне. *Міжнародна поліцейська енциклопедія: у 10 т. / відп. ред.: Ю. І. Римаренко, Я. Ю. Кондратьєв, В. Я. Тацій, Ю. С. Шемшученко*. Київ : «Вид. Дім «Ін Юре», 2003. Т. 1 : Теоретико-методологічні та концептуальні засади поліцейського права та поліцейської деонтології. 1231 с.

652. Баїк О. І. Податкові делікти в Україні та їх характеристика. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2017. № 4. Vol. 2. С. 13–18.

653. Иванов А. А., Иванов В. П. Теория государства и права: курс лекций : учеб. пособ. Москва : ЮНИТИ–ДАНА, 2007. 303 с.

654. Гедзюк О. В. Інститут вини у податковому праві України. *Право і громадянське суспільство*. 2014. № 4. С. 54–68.

655. Роздайбіда А. В. Податкове правопорушення як підстава адміністративної відповідальності : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Академія державної податкової служби України. Ірпінь, 2003. 17 с.

656. Проблеми правової відповідальності : монографія / Ю. П. Битяк, Ю. Г. Барабаш, Л. М. Баранова та ін. ; за ред. В. Я. Тація, А. П. Гетьмана, В. І. Борисової. Харків : Право, 2014. 348 с.

657. Баик О. И. О финансовой ответственности за нарушение налогового законодательства Украины. *Norwegian Journal of development of the International Science*. 2017. № 8. Vol. 3. p.p. 34–40.

658. Венгер Ю. В. Вина як суб'єктивна підстава адміністративної відповідальності юридичної особи за вчинене правопорушення у сфері стандартизації. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Юриспруденція*. 2015. № 3. Т. 1. С. 85–87.

659. Онищук Н. Ю. Принципи податкової відповідальності. *Форум права*. 2012. № 3. С. 505–510. URL: <http://nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2012-3/12onjppv.pdf>.

660. Короп О. В. Вина як елемент складу податкового правопорушення. *Часопис Київського університету права*. 2013. № 3. С. 137–141.

661. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2016 рік. Київ : Державна фіскальна служба України, 2017. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/237691.html>.

662. Прокопенко Н. С., Дворянінов А. В., Фененко П. О. Податкові механізми детінізації економіки України : монографія. Київ : «Апостол», 2014. 222 с.

663. Шмігельська Н. О. Адміністративно-правове регулювання профілактики правопорушень у сфері економіки : дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Інститут права ім. Князя Володимира Великого Міжрегіональної академії управління персоналом. Київ, 2015. 173 с.

664. Кобзарь-Фролова М. Н. Теоретико-прикладные основы налоговой

деликтологии : автореф. дисс. ... докт. юрид. наук: 12.00.14 / Государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Российская таможенная академия». Люберцы, 2010. 54 с.

665. Bayik O. I. Pojęcie podatku w rozumieniu polskiego prawa podatkowego. *Вдосконалення правового механізму захисту прав і свобод людини і громадянина в умовах євроінтеграції*: збірник матеріалів міжнар. конф. (Львів, 28 лют. 2017 р.). Львів : Навчально-науковий інститут права та психології Національного університету «Львівська політехніка», 2017. С. 49–53.

666. Królak J. Przestępcza optymalizacja. URL: <https://www.pb.pl/przestepcza-optymalizacja-752546>.

667. Оніщенко Н. Класифікація. *Міжнародна поліцейська енциклопедія*: у 10 т. / відп. ред.: Ю. І. Римаренко, Я. Ю. Кондратьєв, В. Я. Тацій, Ю. С. Шемшученко. Київ : «Вид. Дім «Ін Юре», 2003. Т. 1 : Теоретико-методологічні та концептуальні засади поліцейського права та поліцейської деонтології. 1231 с.

668. Азаров М. Я. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України / кол. авторів; заг. ред. М. Я. Азарова. Київ : Міністерство фінансів України; Національний університет ДПС України, 2010. Т. 1. 448 с.

669. Огороднікова І. І. Класифікація адміністративних правопорушень у сфері оподаткування. *Вісник Запорізького національного університету. Юридичні науки*. 2010. № 4. С. 155–162.

670. Баїк О. І. Про види податкових правопорушень. *Rzeczywiste problemy prawa na obecnym etapie rozwoju państwowości*: Międzynar. konf. nauk.-prakt. (Lublin, Polska 20–21 październ. 2017). 2017. S. 123–126.

671. Онищук Н. Ю. Відповідальність суб'єктів фінансових відносин. Наукові праці Національного університету «Одеська юридична академія» : збірник наук. праць / редкол.: С. В. Ківалов (голов. ред.), В. М. Дрьомін (заст. голов. ред.), Ю. П. Аленін та ін.; відпов. за вип. В. М. Дрьомін ; МОНмолодьспорт України, НУ «ОЮА». Одеса : Юрид. л-ра, 2012. Т. 12. С. 121–129.

672. Будько З. М. Фінансово-правова відповідальність за вчинення податкових правопорушень : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Національна академія державної податкової служби України. Ірпінь, 2005. 18 с.

673. Іванський А. Й. Фінансово-правова відповідальність в сучасній Україні: теоретичне дослідження : автореф. дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07 / Одеська національна юридична академія. Одеса, 2009. 36 с.

674. Дмитренко Е. С. Юридична відповідальність суб'єктів фінансового права у механізмі правового забезпечення фінансової безпеки України : монографія. Київ : Юрінком Інтер, 2009. 580 с.

675. Дмитренко Е. С. Юридична відповідальність суб'єктів фінансового права (як складова механізму правового забезпечення фінансової безпеки України) : автореф. дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07 / Відкритий міжнародний університет розвитку людини «Україна». Київ, 2011. 36 с.

676. Юридична відповідальність за податкові правопорушення : наук.-практ. посіб. / Д. О. Гетманцев, Р. В. Макарчук, Я. С. Толкачов. Київ : Юрінком Інтер, 2015. 752 с.

677. Іванський А. Й. Фінансово-правова відповідальність: теоретичний аналіз : монографія. Одеса : Юридична література, 2008. 504 с.

678. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням відкритого акціонерного товариства «Всеукраїнський Акціонерний Банк» щодо офіційного тлумачення положень пункту 22 частини першої статті 92 Конституції України, частин першої, третьої статті 2, частини першої статті 38 Кодексу України про адміністративні правопорушення (справа про відповідальність юридичних осіб) № 7-рп/2001 від 30.05.2001 р. (Справа № 1-22/2001). *Офіційний вісник України*. 2001. № 24. Ст. 1076.

679. Оніщик Ю. В. Актуальні питання відповідальності за порушення податкового законодавства. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2015. Вип. 1, т. 3. С. 66–69.

680. Гетманцев Д. До питання про відповідальність за порушення фінансово-правових зобов'язань. *Теорія і практика інтелектуальної власності*.

2011. № 6. С. 91–98.

681. Муконін О. В. Поняття фінансово-правової відповідальності в оподаткуванні. *Університетські наукові записки*. 2005. № 3 (15). С. 216–220.

682. Кононець В. П. Юридична відповідальність за порушення податкового законодавства України : монографія. Д. : ЛПРА, 2017. 140 с.

683. Принцип рівності у праві: теорія і практика : монографія / передмова акад. НАН України Ю. С. Шемшученка; за ред. Н. М. Оніщенко. Київ : Вид-во «Юридична думка», 2014. 380 с.

684. Коваль Д. Фінансово-правова відповідальність як різновид юридичної відповідальності. *Право України*. 2007. № 8. С. 51–53.

685. Монаєнко А. Місце фінансово-правової відповідальності в системі юридичної відповідальності. *Право України*. 2011. № 9. С. 228–237.

686. Селіванов А. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України. *Право України*. 2002. № 2. С. 34–38.

687. Занфіров М. Співвідношення фінансово-правової відповідальності та фінансових санкцій. *Право України*. 2012. № 7. С. 230–238.

688. Білоус В. М., Ковтун В. Т. Правова природа фінансових санкцій, що застосовуються за порушення податкового законодавства. *Наука і правоохорона*. 2013. № 4 (22). С. 70–76.

689. Жулавський С. Про відповідність нормативної конструкції фінансової відповідальності за Податковим кодексом України конституційним принципам юридичної відповідальності. *Публічне право*. 2013. № 3. С. 85–90.

690. Гуров О.В. Фінансово-правова відповідальність у сфері оподаткування доходів фізичних осіб. *Держава і право*. 2012. Вип. 56. С. 372–377.

691. Адміністративне право України : навч. посіб. / за заг. ред. Т. О. Коломoeць, Г. Ю. Гулевської. Київ : Істина, 2007. 216 с.

692. Макаренко А. В. Адміністративне право : навч.-метод. посіб. для самот. вивч. дисц. Київ : КНЕУ, 2008. 264 с.

693. Лук'янець Д. М. Розвиток інституту адміністративної відповідальності:

концептуальні засади та проблеми правореалізації : автореф. дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07 / Інститут держави і права ім. В. М. Корецького НАН України. Київ, 2007. 35 с.

694. Проект Кодексу України про адміністративні проступки (реєстр. № 5558 від 26.05.2004 р.). URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?id=&pf3516=5558&skl=5.

695. Адміністративне право України: словник термінів / за заг. ред. Т. О. Коломоєць, В. К. Колпакова ; Держ. вищ. навч. закл. «Запоріж. нац. ун-т». Київ : Ін Юре, 2014. 520 с.

696. Лук'янець Д. М. Адміністративно-деліктні відносини в Україні: теорія та практика правового регулювання : монографія. Суми : ВТД «Університетська книга», 2006. 367 с.

697. Коломоєць Т. О., Лукашевич В. Г., Дорохіна Ю. А. Забезпечення прав юридичних осіб в адміністративних провадженнях : монографія. Київ : Істина, 2011. 176 с.

698. Зима О. Т. Адміністративна відповідальність юридичних осіб : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Національна академія України ім. Ярослава Мудрого Міністерства освіти і науки України. Харків, 2001. 19 с.

699. Службський І. Й. Адміністративна відповідальність юридичних осіб : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Київський національний університет внутрішніх справ МВС України. Київ, 2008. 20 с.

700. Ящук О. В. Законодавство України про адміністративну відповідальність: сучасний стан і перспективи положення його розвитку. *Юридична наука*. 2011. № 2. С. 150–154.

701. Проект постанови про Концепцію реформи адміністративного права № 6054 від 11.09.2000 р. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?skl=4&pf3516=6054.

702. Лютіков П. Юридичні особи як суб'єкти адміністративного права (до реформування вітчизняного адміністративного законодавства). *Право України*. 2014. № 11. С. 170–177.

703. Кодекс Республики Беларусь об административных правонарушениях от 21.04.2003 г. № 194-3. URL: http://etalonline.by/?type=text®num=Hk0300194#load_text_none_1_.

704. Türkmenistanyň Administratiw Hukuk Bozulmalary Hakynda Kodeksi // Türkmenistanyň Mejlisiniň Maglumatlary. 2013. № 3. 52-nji madda. URL: http://www.minjust.gov.tm/ru/mmerkezi/doc_view.php?doc_id=8367.

705. Коліушко І., Банчук О. Поняття адміністративної відповідальності та адміністративного правопорушення в сучасному українському праві. *Право України*. 2008. № 4. С. 31–36.

706. Коломоєць Т. Система адміністративних стягнень за законодавством про адміністративні правопорушення України. *Право України*. 2002. № 2. С. 31–33.

707. Кротюк В., Іоффе А., Лук'янець Д. Фінансові санкції та адміністративна відповідальність: проблема співвідношення. *Право України*. 2000. № 5. С. 29–33.

708. Матіос А. Зміст та сутність адміністративної відповідальності. *Право України*. 2006. № 2. С. 9–12.

709. Рогаль-Левицька М. Особливості адміністративної відповідальності за порушення законодавства з фінансових питань. *Право України*. 2006. № 9. С. 61–65.

710. Рогаль-Левицька М. Зміст та підстави адміністративної відповідальності за порушення законодавства з фінансових питань. *Право України*. 2008. № 5. С. 52–55.

711. Ящук О. Поняття адміністративної відповідальності та її особливості. *Право України*. 2009. № 12. С. 242–246.

712. Ладутько В. К. Административная ответственность за нарушение налогового законодательства : автореф. дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Белорусский государственный университет. Минск, 2013. 25 с.

713. Огороднікова І. І. Адміністративна відповідальність за порушення у сфері оподаткування : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Національний

університет державної податкової служби України. Ірпінь, 2012. 25 с.

714. Колпаков В. К. Адміністративна відповідальність (адміністративно-деліктне право) : навч. посіб. Київ : Юрінком Інтер, 2008. 256 с.

715. Адміністративна відповідальність : курс лекцій / за ред. О. В. Кузьменко. Київ : Юрінком Інтер, 2016. 568 с.

716. Баик О. И. Налоговое законодательство Украины и административная ответственность за его нарушение. *Веснік Брэсцкага ўніверсітэта. Серыя 2. Гісторыя. Эканоміка. Права.* 2017. № 2. С. 145–155.

717. Доброскок О. В. Податковий контроль та його ефективність : навч. посіб. Київ : Алерта, 2012. 238 с.

718. Податкові конфлікти: особливості вирішення : навч. посіб. / за заг. ред. Л. В. Трофімової. Київ : КНТ, 2010. 360 с.

719. Григор'єв І. Фундамент піраміди доведення. *Закон і Бізнес.* 2017. № 43 (1341). 11–17 лист.

720. Монаєнко А. До питання щодо можливості оскарження у судовому порядку окремих актів суб'єктів владних повноважень у сфері податкових правовідносин. *Право України.* 2014. № 11. С. 190–194.

721. Гвоздецкий А. Смять арест. *Юридическая практика.* 2018. № 15 (1059). 10 апр. С. 31.

722. Постанова Верховного Суду України від 22.03.2018 р. у справі №808/2623/17, адміністративне провадження № К/9901/31039/18. *Єдиний державний реєстр судових рішень.* URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/72900067>.

723. Коломоєць Т. О., Макаренко О. Л. Судова практика Вищого адміністративного суду України з податкових правовідносин. *Адміністративне судочинство: науково-практичний юридичний журнал. Судова практика в адміністративних справах.* 2015. № 2. С. 120–123.

724. Кваліфікаційний (адвокатський) іспит : навч. посіб. для осіб, які виявили бажання стати адвокатом: у 17 кн. / за наук. ред. О. Д. Святоцького та ін. Київ : Ін Юре, 2017. Кн. 13 : Законодавство про адміністративні правопорушення

та адміністративне судочинство / Т. О. Коломєць, О. В. Басай, М. Ю. Віхляєв та ін. 304 с.

725. Криницький І. Податково-процесуальні провадження: поняття та сутність. *Право України*. 2008. № 1. С. 55–59.

726. Інструкція з оформлення матеріалів про адміністративні правопорушення в органах поліції, затверджено наказом Міністерства внутрішніх справ України від 06.11.2015 р. № 1376, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 01.12.2015 р. за № 1496/27941. *Офіційний вісник України*. 2015. № 99. Ст. 3405.

727. Інструкція з оформлення органами доходів і зборів матеріалів про адміністративні правопорушення, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 02.07.2016 р. № 566, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 27.07.2016 р. за № 1046/29176. *Офіційний вісник України*. 2016. № 63. Ст. 2135.

728. Інструкція з оформлення матеріалів про адміністративні правопорушення, затверджена наказом Міністерства юстиції України 12.03.2016 р. № 672/5, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 15.03.2016 р. за № 391/28521. *Офіційний вісник України*. 2016. № 24. Ст. 986.

729. Адміністративні правопорушення в Україні у 2016 році. Статистичний бюлетень / Державна служба статистики України. Київ, 2017. 204 с.

730. Бортник Н. П., Білінська Л. Адміністративна відповідальність за порушення, пов'язані з корупцією. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. Серія: Юридичні науки. 2016. № 845. С. 28–33.

731. Остапенко О. І., Хитра О. Л. Юрисдикційна діяльність органів, що уповноважені розглядати справи про адміністративні правопорушення : навч. посіб. Львів : Растр–7, 2017. 220 с.

732. Сакали М. Я. Правова природа юридичної відповідальності за вчинення податкових правопорушень. *Актуальні проблеми держави і права*. 2010. Вип. 56. С. 91–97.

733. Богомазова К. К. Юридична відповідальність за податкові правопорушення за законодавством України. *Електронне наукове фахове видання*

«Державне управління: удосконалення та розвиток». 2013. № 7.

URL: <http://www.dy.nauka.com.ua/?op=1&z=604>.

734. Панов М. Кримінальна відповідальність: поняття, принципи, підстава. *Право України*. 2012. № 8. С. 249–260.

735. Кримінальне право України. Загальна частина : підручник для студ. юрид. вузів і фак. / Г. В. Андрусів, П. П. Андрушко, В. В. Бенювський та ін. ; за ред. П. С. Матишевського та ін. Київ : Юрінком Інтер, 1997. 512 с.

736. Кримінальне право України: Загальна частина : підручник / Ю. В. Баулін, В. І. Борисов, В. І. Тютюгін та ін.; за ред. проф. В. В. Сташиса, В. Я. Тація. 4–те вид., переробл. і допов. Харків : Право, 2010. 456 с.

737. Українське кримінальне право. Загальна частина : підручник / за ред. В. О. Навроцького. Київ : Юрінком Інтер, 2013. 712 с.

738. Александров Ю. В. Кримінальне право України. Загальна частина : підручник для студ. вищ. навч. закл. / Ю. В. Александров, В. А. Клименко. Київ : МАУП, 2004. 328 с.

739. Вереша Р. Поняття та підстава кримінальної відповідальності. *Право України*. 2006. № 12. С. 97–103.

740. Кримінальне право України. Загальна частина : текст лекцій: Закон. Злочин. Відповідальність / В. О. Туляков, Н. А. Мирошніченко, Д. О. Балобанова; НУ ОЮА. Одеса : Юридична література, 2014. 128 с.

741. Голосніченко Д. І. Кримінологічні проблеми боротьби з порушеннями податкового законодавства України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08 / Національна академія внутрішніх справ України. Київ, 1998. 17 с.

742. Жаровська Г. П, Ющик О. І. Кримінальне право України (Загальна частина) : навч. посіб. Чернівці : Чернівецький нац. ун–т, 2013. 304 с.

743. Баїк О. І. Про кримінальну відповідальність за порушення податкового законодавства України. *Fundamentalis scientiam*. 2017. № 8. р.р. 39–45.

744. Паламарчук О. Кримінальна відповідальність за несплату податків vs Узгодження грошового зобов'язання. *Юридична Газета online. Всеукраїнське щотижневне професійне юридичне видання*. 2016. 29 берез. URL: <http://jur->

gazeta.com/publications/practice/podatкова-praktika/kriminalna-vidpovidalnist--za-nesplatu-podatkov-vs-uzgodzhennya-groshovogo-zobovyazannya.html.

745. Гурська А. Чи є ухилення? Особливості захисту платників податків у кримінальних провадженнях. *Юридична Газета*. 2018. 23 жовт. № 43–44.

746. Гревцова Р. Кримінальна відповідальність за злочини у сфері оподаткування: досвід України у світовому контексті. *Право України*. 2000. № 11. С. 95–99.

747. Дудоров О. Система оподаткування України: необхідність кримінально-правової охорони. *Право України*. 2003. № 3. С. 60–65.

748. Пивоваров В. Фактори існування і відтворення фінансової злочинності. *Право України*. 2003. № 3. С. 65–70.

749. Рогатюк І. Порушення та розслідування кримінальних справ слідчими податкової міліції: окремі питання. *Право України*. 2001. № 12. С. 67–69.

750. Савченко О. Особливості боротьби з податковою злочинністю в сучасних умовах: актуальні пропозиції. *Право України*. 2000. № 10. С. 79–81.

751. Сухов Ю. Кримінальна відповідальність за вчинення злочинів у сфері оподаткування та її вдосконалення. *Право України*. 2000. № 1. С. 86–91.

752. Перевірки, що здійснюються податковими органами Державної фіскальної служби України. Види, порядок проведення, строки оскарження : практич. посіб. Київ : «Центр учбової літератури», 2015. 248 с.

753. Никифорчук Д. Й., Ніколаюк С. І., Баранюк Є. В. Злочини, що вчиняються у сфері оподаткування – засоби запобігання та викриття (ст. 212 КК України) : наук.-практич. посіб. Київ : КНТ, 2008. 332 с.

754. Фролова Н. Б. Порівняльний аналіз факторів ухилення від сплати податків в Україні та США. *Міжнародна економіка*. 2014. № 3. С. 148–156.

755. Конвенція між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи та капітал: міжнародний документ від 04.03.1994 р., ратифікована Законом України № 180/95-ВР від 26.05.1995 р. *Офіційний вісник України*. 2003. № 37. Ст. 2018.

756. Договір між Україною та Сполученими Штатами Америки про взаємну правову допомогу у кримінальних справах: міжнародний документ від 22.07.1998 р., ратифікований Законом України від 10.02.2000 р. *Офіційний вісник України*. 2006. № 31. Ст. 2280.

757. Щодо можливості укладення двосторонніх угод з питань обміну податковою інформацією з компетентними органами інших країн: лист Міністерства закордонних справ України № 620/13-612/1-3591 від 08.10.2007 р. *Бухгалтерія (додаток до газети «Бізнес»)*. 2008. № 9. 03 берез. С. 36–39.

758. Клепікова-Чижова Ю. В Напрями вдосконалення державного контролю ухилення від оподаткування. *Теорія та практика державного управління*. 2010. Вип. 1 (28). URL: <http://www.kbuara.kharkov.ua/e-book/tpdu/2010-1/doc/3/24.pdf>.

759. Карпова В. Оптимізація податкових платежів. Харків : Фактор, 2012. 208 с.

760. Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів: постанова Пленуму Верховного Суду України від 08.10.2004 р. № 15. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v0015700-04>.

761. Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України / за заг. ред. Литвинова О. М. Київ : «Центр учбової літератури», 2016. 528 с.

762. Мельник О. О. Основні способи ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів. *Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика)*. 2014. № 2 (33). С. 122–125.

763. Кримінальне право України: Загальна частина : підручник / В. І. Борисов, В. Я. Тацій, В. І. Тютюгін та ін.; за ред. В. Я. Тація, В. І. Борисова, В. І. Тютюгіна. 5–те вид., переробл. і допов. Х. : Право, 2015. 528 с.

764. Хоменко В. П. Злочини у фіскальній сфері: проблеми притягнення до кримінальної відповідальності. *Юридичний часопис Національної академії внутрішніх справ*. 2016. № 1 (11). С. 55–72.

765. Огороднік К. М. Кримінально-правове значення відмежування умисного та неумисного ухилення від сплати податків. *Університетські наукові записки*. 2012. № 4 (44). С. 369–374.

766. Хоменко В. П. Гуманізація кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) : вітчизняний та зарубіжний досвід. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ*. 2015. № 1. С. 28–36.

767. Кримінальне право України. Особлива частина : навч. посіб. / В. Л. Ортинський, К. Б. Марисюк, Я. В. Ступник. Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2018. 424 с.

768. Огороднік К. М. Дослідження питання вини при ухиленні від сплати податків у науці кримінального права. *Митна безпека*. 2014. № 2. С. 77–81.

769. Про зареєстровані кримінальні правопорушення та результати їх досудового розслідування. *База даних Генеральної прокуратури України*. URL: https://www.gp.gov.ua/ua/stst2011.html?dir_id=104402.

770. Lomas U. Spanish Court Annuls Crisis-Time Tax Amnesty. *Tax-News.com, Brussels*. 2017. 12 June. URL: http://www.tax-news.com/news/Spanish_Court_Annuls_CrisisTime_Tax_Amnesty____74458.html.

771. Головань Т. Г. Проблеми впровадження податкового компромісу в Україні. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2016. Вип. 5 (14). С. 55–59.

772. Про практику застосування судами України законодавства про звільнення особи від кримінальної відповідальності: постанова Пленуму Верховного Суду України № 12 від 23.12.2005 р. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/v0012700-05>.

773. Кримінальне право України. Загальна частина : навч. посіб. / В. П. Кушпіт, І. І. Циліорик, А. В. Кушпіт; за ред. В. П. Кушпіта. Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2018. 444 с.

774. ВСУ проаналізував практику щодо звільнення від відповідальності. *Судова влада України*. URL: <https://gs.ks.court.gov.ua/sud2109/pres-centr/5/266315/>.

775. Баїк О. І. Об'єктно-суб'єктні ознаки кримінальної відповідальності за податкові правопорушення. *Перспективні напрями розвитку сучасної юридичної науки*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Кривий Ріг, 29–30 січ. 2016 р.). Кривий Ріг : ДВНЗ «Криворізький національний університет», 2016. С. 128–131.

ДОДАТКИ

Додаток А

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Баїк О. І. Понятійно-категоріальний апарат податкового права України: теоретико-правове дослідження: монографія. Львів: Видавництво Львівської політехніки. 2018. 360 с.

Сопільник Л. І. Рецензія на монографію кандидата юридичних наук Баїк Оксани Іванівни «Понятійно-категоріальний апарат податкового права України: теоретико-правове дослідження». *Львівський університет бізнесу та права. Серія економічна. Серія юридична*. 2018. Вип. 20. С. 211–212.

Микитюк М. А. Рецензія на монографію кандидата юридичних наук Баїк Оксани Іванівни «Понятійно-категоріальний апарат податкового права України: теоретико-правове дослідження». *Адміністративне право і процес*. 2018. № 1 (20). С. 94–95.

2. Баїк О. І. Про формування наукової термінології податкового права України. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки*. 2014. № 807. С. 9–15.

3. Баїк О. І. Основні поняття податкового права у теоріях розвитку податків. *Вісник Запорізького національного університету: збірник наукових праць. Юридичні науки*. 2014. № 4 (I). С. 115–124.

4. Баїк О. І. Международный договор как источник налогового права Украины. *Lega și viata. Publicație științifico-practică*. 2015. № 4 (280). С. 46–51.

5. Баїк О. І. Становлення податків у Стародавньому Римі. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки*. 2015. № 813. С. 185–191.

6. Баїк О. І. Деякі розвідки поняття «податок» у країнах Стародавнього Сходу. *Адміністративне право і процес*. 2015. № 2 (12). С. 333–340.

7. Баїк О. І. До питання про податки в добу античності. *Митна справа. Науково-аналітичний журнал. Фахове видання.* 2015. № 5 (101). Ч. 2, вересень–жовтень. С. 3–8.

8. Баїк О. І. Поняття і категорії як основа науки податкового права України. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки.* 2015. № 824. С. 10–13.

9. Баїк О. І. До питання термінологічного визначення «роялті» у законодавстві У країни. *Теорія і практика інтелектуальної власності.* 2016. № 2 (88). С. 132–141.

10. Баїк О. І. Податкове право: фінансово-правовий інститут, наука та навчальна дисципліна. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки.* 2016. № 837. С. 14–22.

11. Баїк О. І. Про системність принципів у податковому праві. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки.* 2016. № 845. С. 12–19.

12. Баїк О. І. Окремі питання у формуванні джерел податкового права України. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки.* 2016. № 850. С. 367–374.

13. Баїк О. І. Сутність та ознаки податкових правовідносин. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки.* 2016. № 855. С. 367–373.

14. Баїк О. І. Про видову характеристику суб'єктів податкових правовідносин. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки.* 2017. № 861. С. 225–231.

15. Баїк О. І. Про дефініцію «правовий статус платника податків». *East European Scientific Journal. Wschodnioeuropejskie Czasopismo Naukowe.* 2017. № 2 (18). Część 1. S. 113–119.

16. Баїк О. І. Налоговая отчетность в Украине: теоретико-правовой анализ. *Magyar Tudomány Journal.* 2017. № 7. 12–17 pp.

17. Баїк О. І. Щодо визначення поняття об'єкта податково-правових

відносин. *Eurasian Academic Research Journal*. 2017. № 5 (11). С. 17–24.

18. Байк О. И. О финансовой ответственности за нарушение налогового законодательства Украины. *Norwegian Journal of development of the International Science*. 2017. № 8. Vol. 3. 34–40 pp.

19. Байк О. І. Про кримінальну відповідальність за порушення податкового законодавства України. *Fundamentalis scientiam*. 2017. № 8. 39–45 pp.

20. Байк О. И. Налоговое законодательство Украины и административная ответственность за его нарушение. *Веснік Брэсцкага ўніверсітэта. Серыя 2. Гісторыя. Эканоміка. Права*. 2017. № 2. С. 145–155.

21. Байк О. І. Податкові делікти в Україні та їх характеристика. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2017. № 4. Vol. 2. С. 13–18.

22. Байк О. І. Презумпція та фікція у понятійно-категоріальному апараті податкового права України. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2017. № 6. С. 130–134.

23. Байк О. І. Про системність і класифікацію юридичних фактів у податковому праві України. *Підприємництво, господарство і право*. 2018. № 3. С. 106–110.

24. Байк О. І. До питання тлумачення податково-правових норм. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія: «Юридичні науки»*. 2018. № 2. С. 13–20. DOI: 10.25313/2520-2308-2018-1-3659.

25. Байк О. І. Гіпотеза як елемент у структурі податково-правової норми. *Електронне наукове фахове видання «Порівняльно-аналітичне право»*. 2018. № 1. С. 181–183. URL: <http://www.pap.in.ua/index.php/arhiv-vidannja/102>.

26. Байк О. І. Про різновиди санкцій податково-правових норм. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2018. № 2. С. 47–50.

27. Байк О. І. Диспозиція як структурний елемент податково-правової норми. *Електронне наукове фахове видання «Порівняльно-аналітичне право»*. 2018. № 3. С. 168–170. URL: <http://www.pap.in.ua/index.php/arhiv-vidannja/109>.

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

28. Баїк О. І. До питання правових понять, категорій і термінів у податковому праві України. *Сучасні тенденції розбудови правової держави в Україні та світі*: збірник наук. ст. за матеріалами II Міжнар. наук.-практ. конф. (Житомир, 10 квітня 2014 р.). Житомир : ЖНАЕУ, 2014. С. 140–142.

29. Баїк О. І. Про історичні аспекти розвитку податкового права України. *Актуальні питання юридичної науки – 2014*: збірник доповідей та статей Всеукр. наук.-практ. конф. (Львів, 25 квітня 2014 р.). Львів : Львівський інститут Міжрегіональної академії управління персоналом, 2014. С. 4–10.

30. Баїк О. І. Деякі питання термінології в податковому праві України. *Пріоритети розвитку юридичних наук у XXI столітті*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Одеса, 16–17 травня 2014 р.). Одеса : ГО «Причорноморська фундація права», 2014. Ч. II. С. 62–64.

31. Баїк О. І. Про значення термінів «поняття» і «категорія» в податковому праві України. *Юридична наука в XXI столітті: перспективні та пріоритетні напрями досліджень*: тези доповідей міжнар. наук.-практ. конф. (Запоріжжя, 30–31 травня 2014 р.) / За заг. ред. Т. О. Коломоєць. Запоріжжя : ЗНУ, 2014. С. 133–136.

32. Баїк О. І. Про сучасне розуміння сутності класичної теорії податків. *Перспективні напрями розвитку сучасної юридичної науки*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Кривий Ріг, 30–31 січня 2015 р.). Кривий Ріг : ДВНЗ «Криворізький національний університет», 2015. С. 129–132.

33. Баїк О. І. Про податки у Стародавній Греції. *Захист прав і свобод людини і громадянина в умовах формування правової держави*: збірник тез IV Всеукр. наук.-практ. конф. (Львів, 27 травня 2015 р.). Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2015. С. 98–100.

34. Баїк О. И. О понятиях и категориях науки налогового права в странах мира. *Integrarea Republicii Moldova și Ucrainei în UE : Aspectul juridic*: conferința internațională științifico-practică (Chișinău, Republica Moldova, 6–7 noiem., 2015). Chișinău : S. n., 2015 (Tipogr. «Cetatea de Sus»). 83–86 pp.

35. Баїк О. І. Об'єктно-суб'єктні ознаки кримінальної відповідальності за податкові правопорушення. *Перспективні напрями розвитку сучасної юридичної науки*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Кривий Ріг, 29–30 січня 2016 р.). Кривий Ріг : ДВНЗ «Криворізький національний університет», 2016. С. 128–131.

36. Баїк О. І. Про правила використання термінів у актах податкового законодавства України. *Правові, соціально-психологічні та інформаційні процеси державотворення в контексті євроінтеграції*: збірник матеріалів наук.-практ. конф. (Львів, 8–9 лютого 2016 р.). Львів, 2016. С. 164–165.

37. Баїк О. І. Екологічний податок як інструмент підвищення рівня екологічної безпеки в Україні. *Стратегія екологічної безпеки України: соціально-економічний та правовий вимір*: збірник матеріалів Круглого столу (Львів, 12 травня 2016 р.). Львів : Навчально-науковий Інститут права та психології Національного університету «Львівська політехніка», 2016. С. 116–122.

38. Баїк О. І. Місце податкового права в системі права України. *Актуальні питання юридичної науки – 2016*: збірник доповідей та статей Всеукр. наук.-практ. конф. (Львів, 17 травня 2016 р.). Львів : Львівський інститут Міжрегіональної академії управління персоналом, 2016. С. 80–84.

39. Баїк О. І. Взаємодія податкового права України з галузями системи національного права. *Захист прав і свобод людини і громадянина в умовах формування правової держави*: збірник тез V Всеукр. наук.-практ. конф. (Львів, 30 травня 2016 р.). Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2016. С. 156–158.

40. Баїк О. І. До питання визначення поняття методології науки податкового права. *Особливості нормотворчих процесів в умовах адаптації законодавства України до вимог Європейського Союзу*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Херсон, 3–4 червня 2016 р.). Херсон : Видавничий дім «Гельветика», 2016. С. 132–136.

41. Баїк О. І. Конституційні засади податкового права України. *Актуальні проблеми державно-правового розвитку України в контексті євроінтеграційних процесів*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф., присвяченої 20-річчю Конституції України (Запоріжжя, 23–24 червня 2016 р.). Запоріжжя :

«Просвіта», 2016. С. 409–412.

42. Баїк О. І. Податкові правовідносини: питання термінології. *Теорія та практика правоохоронної діяльності: міжнар. наук.-практ. конф.* (Львів, 11 листопада 2016 р.) / упор. Ю. С. Назар. Львів : ЛьВДУВС, 2016. С. 27–32.

43. Баїк О. І. Класифікація податкових правовідносин та її правове значення. *Priority a stratégie pre rozvoj právnej vedy vo svete vedy: medzinárodná vedecko-praktická konferencia* (Sládkovičovo, Slovenská republika, 28–29 októbra 2016 r.) : zbornik príspevkov z medzinárodná vedecko-praktická konferencia. Sládkovičovo, Slovenská republika, 2016. С. 121–124.

44. Баїк О. І. Суб'єкти регулювання правовідносин у сфері податкової інформації. *IT право: проблеми розвитку в Україні: збірник матеріалів наук.-практ. конф.* (Львів, 18 листопада 2016 р.). Львів : НУ «Львівська політехніка», 2016. С. 18–23.

45. Баїк О. І. Про податок і збір у податковому праві України. *Rozwój regulacji prawnej w Europie Wschodniej: doświadczenia Polski i Ukrainy: międzynarodowa konferencja naukowo-praktyczna* (Sandomierz, Polska 27–28 styczeń 2017 r.). Sandomierz, 2017. S. 139–142.

46. Bayik O. I. Pojęcie podatku w rozumieniu polskiego prawa podatkowego. *Вдосконалення правового механізму захисту прав і свобод людини і громадянина в умовах євроінтеграції: збірник матеріалів міжнар. конф.* (Львів, 28 лютого 2017 р.). Львів : Навчально-науковий інститут права та психології Національного університету «Львівська політехніка», 2017. С. 49–53.

47. Баїк О. І. Екологічний податок як засіб реалізації принципу «забруднювач платить». *Стратегія екологічної безпеки України: соціально-економічний та правовий вимір* : збірник матеріалів II Круглого столу (Львів, 18 травня 2017 р.). Львів : Навчально-науковий Інститут права та психології Національного університету «Львівська політехніка», 2017. С. 76–83.

48. Баїк О. І. Декларування майнового стану та доходів як конституційний обов'язок громадян України. *Захист прав і свобод людини і громадянина в умовах формування правової держави: збірник тез VI Всеукр. наук.-практ. конф.* (Львів,

30 травня 2017 р.). Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2017. С. 187–189.

49. Баїк О. І. Про різновиди відповідальності за порушення податкового законодавства України. *Актуальні проблеми державно-правового розвитку України в контексті інтеграційних процесів*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф., присвяченої 10-річчю Інституту управління та права ЗНТУ (Запоріжжя, 20 травня 2017 р.). В 2 т. / Редкол.: С. К. Бостан, Р. М. Максакова, Т. Є. Леоненко. Запоріжжя : «Просвіта», 2017. Т. 1. С. 279–282.

50. Баїк О. І. Про види податкових правопорушень. *Rzeczywiste problemy prawa na obecny etapie rozwoju państwowości*: międzynarodowa конф. nauk.-prakt. (Lublin, Polska 20–21 października, 2017). Lublin, 2017. S. 123–126.

51. Баїк О. І. Аксиоматична істинність та преюдиціальність у податковому праві України. *Юридична наука нового часу: традиції та вектори розвитку*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Одеса, 9 березня 2018 р.) / за ред. Г. О. Ульянової; уклад.: О. В. Дикий, Ю. Д. Батан. Одеса : Видавничий дім «Гельменевтика», 2018. С. 111–114.

52. Баїк О. І. Що слід розуміти під юридичними фактами у податковому праві України? *Актуальні питання юридичної науки – 2018*: збірник доповідей та статей Всеукр. наук.-практ. конф. «Актуальні питання юридичної науки – 2018» (Львів, 21 березня 2018 р.). Львів : Львів. ін-т МАУП, 2018. С. 11–15.

53. Баїк О. І. Про ознаки та їх вплив на сутність податково-правових норм. *Міжнародне та національне законодавство: способи удосконалення*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Дніпро, 30–31 березня 2018 р.). Дніпро, 2018. С. 86–89.

54. Баїк О. І. Розвідки про податки для населення у період Української революції (1917–1921 р.р.). *Тенденції і перспективи розвитку інститутів права та держави*: збірник матеріалів міжнар. юрид. наук.-практ. конф. «Актуальна юриспруденція» (Київ, 19 квітня 2018 р.). Матеріали I Всеукр. наукових читань пам'яті академіка С. Дністрянського (Тернопіль, 13–14 квітня 2018 р.). Тези наукових доповідей. Київ–Тернопіль : ВПЦ «Економічна думка», 2018. С. 148–151.

55. Баїк О. І. До питання адміністрування екологічного податку в Україні. *Стратегія екологічної безпеки України: соціально-економічний та правовий вимір*: збірник матеріалів III Круглого столу (Львів, 11 травня 2018 р.). Львів : Навчально-науковий Інститут права та психології Національного університету «Львівська політехніка», 2018. С. 8–12.

56. Баїк О. І. Про оподаткування радіоактивних відходів як засіб забезпечення екологічної безпеки України: *III Міжнародна науково-практична конференція «Екологічна безпека як основа сталого розвитку суспільства. Європейський досвід і перспективи»* (Львів, 14 вересня 2018 р.). Львів : ЛДУБЖД, 2018. С. 223–224.

ПІДСУМКИ АНКЕТУВАННЯ

З метою визначення понятійно-категоріального апарату податкового права України, зокрема висвітлення сучасного стану вітчизняного податкового права, розкриття сутності правового регулювання податкових правовідносин, характеристики їх суб'єктів та об'єктів, аналізу податково-правових норм, висвітлення правових підходів щодо вдосконалення відповідальності за порушення податкового законодавства України проведено соціологічне опитування експертів, якими виступили: працівники ГУ ДФС України у областях України, працівники територіальних органів ГУ ДФС України у Львівській області, працівники юридичних професій, студенти, що навчаються за спеціальністю «Правознавство» та інші громадяни, які є фахівцями або мають дотичне відношення до сфери податкового права.

План дослідження. Під час опрацювання питань понятійно-категоріального апарату податкового права України встановлено, що в більшості випадків податкове право сприймається як окрема галузь права, а його термінологія є зрозумілою для респондентів. Однак окремі поняття, що закріплені у податковому законодавстві, потребують доопрацювання, або ж взагалі відсутні у ньому, тому їх потрібно внести до переліку понять у ст. 14 ПК України. Визначено, що у понятійно-категоріальному апараті податкового права України важливе місце займають податково-правові норми, податкові правовідносини та відповідальність за порушення податкового законодавства

Опитування проводилося під час особистих зустрічей та за допомогою листування з працівниками ГУ ДФС України у восьми областях України, працівниками двадцяти одного територіального органу ГУ ДФС України у Львівській області, а також під час конференцій та круглих столів, практичних занять у вищих навчальних закладах із працівниками юридичних професій, студентами, що навчаються за спеціальністю «Правознавство» та інших громадян,

які є фахівцями або мають дотичне відношення до сфери податкового права.

Мета дослідження. Проаналізувати особливості понятійно-категоріального апарату податкового права України, а також виявити окремі упущення і прогалини з метою їх усунення.

Об'єкт дослідження. Думки респондентів, які в межах своїх професійних обов'язків вирішують питання щодо використання понять та категорій податкового права України, здійснюють правове регулювання податкових правовідносин за допомогою вітчизняного податкового законодавства, а також розв'язують проблеми, що впливають на розвиток його понятійно-категоріального апарату.

Предмет дослідження. Думки респондентів в питаннях застосування понятійно-категоріального апарату податкового права України, а саме їх оцінка сучасного стану вітчизняного податкового права, його понять та категорій, визначення ними дискусійних за змістом підходів щодо термінології податкового права, зокрема податкового законодавства, та покращення як законодавчої бази, так і діяльності суб'єктів податкових правовідносин.

Для проведення цього дослідження розроблено анкету, зміст якої обговорено та схвалено на засіданні кафедри адміністративного та інформаційного права Навчально-наукового інституту права та психології Національного університету «Львівська політехніка» від «17» січня 2017 року.

Завдання дослідження:

- 1) сформулювати робочу групу для проведення дослідження;
- 2) розробити анкету для дослідження;
- 3) провести анкетне письмове опитування респондентів;
- 4) за результатами дослідження охарактеризувати місце податкового права у системі права України;
- 5) виявити дискусійні за змістом підходи у визначенні термінології податкового законодавства та можливість їх усунення;
- б) проаналізувати окремі питання структурної побудови податково-правових норм та податкових правовідносин у понятійно-категоріальному апараті

податкового права України;

7) проаналізувати наявні та запропонувати нові за змістом напрямки вдосконалення відповідальності за порушення норм податкового законодавства України;

8) на основі отриманих результатів опитування розробити пропозиції щодо доцільності закріплення нових за змістом термінологічних визначень понятійно-категоріального апарату податкового права України.

Місце опитування: ГУ ДФС України у Вінницькій, Житомирській, Закарпатській, Івано-Франківській, Львівській, Тернопільській, Хмельницькій, Чернівецькій областях України, територіальні органи ГУ ДФС України у Львівській області, місця проведення конференцій та круглих столів, вищі навчальні заклади, місця роботи представників юриспруденції.

Вибірку здійснено за принципом опитування: – працівників ГУ ДФС України у Вінницькій, Житомирській, Закарпатській, Івано-Франківській, Львівській, Тернопільській, Хмельницькій, Чернівецькій областях України; – працівників територіальних органів ГУ ДФС України у Львівській області; – працівників юридичних професій; – студентів, що навчаються за спеціальністю «Правознавство»; – інших осіб, які є фахівцями або мають відношення до сфери податкового права.

Обсяг вибірки. Анкетування проводилося із врахуванням наявного обсягу органів Державної фіскальної служби України, що належать до владних суб'єктів та виконують профільні функції, серед яких – застосування понятійно-категоріального апарату податкового права України. Крім того, серед опитаних були інші громадяни, які в межах своєї професійної діяльності або майбутньої спеціалізації займаються питаннями правового регулювання податкових правовідносин та притягнення суб'єктів цих відносин до відповідальності за порушення податкового законодавства України, а також теоретико-правовим вивченням суміжних дисциплін.

У деяких питаннях, зокрема 7, 8, 13, 15, 16, 17, 18 та 19 кількість відповідей на кожне з них перевищує кількість опитаних респондентів, що свідчить про те,

що респондентами вибрано більше, ніж один варіант відповіді на питання анкети. В даному випадку загальну кількість відповідей (всього відповідей) на кожне з цих питань анкети співвідносимо із 100 %.

Також по кожному питанню анкети підрахунок кількості відповідей та їх відсотків проведено як узагальнено, так і окремо для трьох груп респондентів: 1) працівників ГУ ДФС України у восьми областях; 2) працівників 21 територіального органу ДФС України у Львівській області; 3) інших громадян, які є працівниками юридичних професій, студентами, що навчаються за спеціальністю «Правознавство» та особами, які є фахівцями або мають відношення до сфери податкового права. На підставі цього проведено порівняння активності респондентів кожної із груп щодо їх відповідей на конкретно поставлене питання анкети, зокрема співвідношення їх кількості та відсотків.

Дослідження здійснено методом письмового анкетного опитування респондентів. Всього опитано 370 респондентів, що становить 100 %, з них: – працівників ГУ ДФС України в областях – 78 осіб, що становить 21,08 %¹; – працівників територіальних органів ГУ ДФС України у Львівській області – 106 осіб, що становить 28,65 %²; – громадян – 186 осіб, що становить 50,27 %.

¹ *Кількість опитаних працівників ГУ ДФС України, зокрема у:*

1) Вінницькій області – 8 респондентів; 2) Житомирській області – 10 респондентів; 3) Закарпатській області – 10 респондентів; 4) Івано-Франківській області – 10 респондентів; 5) Львівській області – 12 респондентів; 6) Тернопільській області – 10 респондентів; 7) Хмельницькій області – 10 респондентів; 8) Чернівецькій області – 8 респондентів.

² *Кількість опитаних працівників у територіальних органах ГУ ДФС України у Львівській області, зокрема у:*

1) Залізничній ОДПІ – 5 респондентів; 2) Пустомитівському відділенні Галицької ОДПІ – 5 респондентів; 3) Личаківській ОДПІ – 4 респонденти; 4) Шевченківському відділенні Личаківської ОДПІ – 5 респондентів; 5) Червоноградській ОДПІ – 5 респондентів; 6) Кам'янка-Бузькому відділенні Червоноградської ОДПІ – 6 респондентів; 7) Сокальському відділенні Червоноградської ОДПІ ДФС – 5 респондентів; 8) Буській ОДПІ – 6 респондентів; 9) Перемишлянському відділенні Буської ОДПІ – 5 респондентів; 10) Городоцькій ОДПІ – 5 респондентів; 11) Мостиському відділенні Городоцької ОДПІ – 4 респонденти; 12) Яворівському відділенні Городоцької ОДПІ – 5 респондентів; 13) Самбірській ОДПІ – 5 респондентів; 14) Старосамбірському відділенні Самбірської ОДПІ – 5 респондентів; 15) Турківському відділенні Самбірської ОДПІ – 5 респондентів; 16) Бориславському відділенні Дрогобицької ОДПІ – 4 респонденти; 17) Трускавецькому відділенні Дрогобицької ОДПІ – 5 респондентів; 18) Стрийській ОДПІ – 5 респондентів; 19) Сколівському відділенні Стрийської ОДПІ – 7 респондентів; 20) Миколаївському відділенні Стрийської ОДПІ – 5 респондентів; 21) Жидачівському відділенні Стрийської ОДПІ – 5 респондентів.

№ та зміст питання	Варіант відповіді на питання	Працівники ГУ ДФС України у 8-ми областях (78 осіб)		Працівники 21 територіального органу ДФС України у Львівській області (106 осіб)		Інші громадяни (186 осіб)		Всього відповідей ³	
		к-ть відповідей	%	к-ть відповідей	%	к-ть відповідей	%	к-ть відповідей	%
1. Рівень Вашої освіти:	а) загальна	2	2,56	4	3,77	44	23,66	50	13,51
	б) бакалавр	5	6,41	7	6,60	103	55,38	115	31,08
	в) магістр	47	60,26	38	35,85	36	19,35	121	32,70
	г) інше	24	30,77	57	53,77	3	1,61	84	22,70
<i>Всього</i>		78	100	106	99,99	186	100	370	99,99
2. Посада, яку Ви займаєте:	а) керівник	29	37,18	28	26,42	12	6,45	69	18,65
	б) виконавець	49	62,82	73	68,87	30	36,12	152	41,08
	в) не працюю	0	0	0	0	106	56,99	106	28,65
	г) інше	0	0	5	4,72	38	20,43	43	11,62
<i>Всього</i>		78	100	106	100,01	186	99,99	370	100
3. Вид Вашої діяльності щодо податкового права:	а) працівник фіскальної служби України	78	100	106	100	0	0	184	49,73
	б) підприємець	0	0	0	0	22	11,83	22	5,95
	в) безробітний	0	0	0	0	118	63,44	118	31,89
	г) інше	0	0	0	0	46	24,73	46	12,43
<i>Всього</i>		78	100	106	100	186	100	370	100
4. Ваш вік:	а) 16-25 років	3	3,85	0	0	173	93,01	176	47,57

³ Якщо кількість відповідей перевищує кількість опитаних респондентів, то це свідчить про те, що респондентами було вибрано більше, ніж один варіант відповіді.

	б) 26-35 років	25	32,05	15	14,15	10	5,38	50	13,51
	в) 36-45 років	30	38,46	51	48,11	2	1,08	83	22,43
	г) 46-55 років	18	23,08	36	33,96	1	0,54	55	14,86
	д) старші від 56 років	2	2,56	4	3,77	0	0	6	1,62
	<i>Всього</i>	78	100	106	99,99	186	100,01	370	99,99
5. Вкажіть, чи зрозумілою для Вас є термінологія податкового права?	а) так	71	91,03	98	92,45	148	79,57	317	85,67
	б) ні	3	3,85	2	1,89	19	10,22	24	6,49
	в) не знаю	4	5,11	4	3,77	9	4,84	17	4,59
	г) інше	0	0	2	1,89	10	5,38	12	3,24
	<i>Всього</i>	78	99,99	106	100	186	100,01	370	99,99
6. Як Ви вважаєте, податкове право є:	а) інститутом фінансового права	24	30,77	33	31,13	46	24,73	103	27,84
	б) підгалуззю фінансового права	11	14,10	24	22,64	42	22,58	77	20,81
	в) частиною бюджетного права	13	16,67	18	16,98	14	7,53	45	12,16
	г) окремою галуззю права	30	38,46	31	29,25	84	45,16	145	39,19
	<i>Всього</i>	78	100	106	100	186	100	370	100
7. Що, на Вашу думку, можна віднести до складових понятійно-категоріального апарату податкового права України?	а) фінансові норми	8	8,99	7	6,60	18	9,14	33	8,42
	б) податкові правовідносини	43	48,31	47	44,34	90	45,69	180	45,92
	в) податкові норми	32	35,96	42	39,62	71	36,04	145	36,99
	г) юридичну відповідальність за податкові правопорушення	6	6,74	10	9,43	18	9,14	34	8,67
	<i>Всього</i>	89	100	106	99,99	197	100	392	100
8. Як Ви вважаєте, що слід взяти до уваги із досвіду зарубіжних країн?	а) законодавство про податки	22	24,72	21	17,07	36	16,07	79	18,12
	б) механізм застосування податкового законодавства	28	31,46	55	44,72	89	39,73	172	39,45
	в) механізм справляння податків	20	22,47	16	13,01	53	23,66	89	20,41
	г) діяльність фіскальних	12	13,48	14	11,38	37	16,52	63	14,45

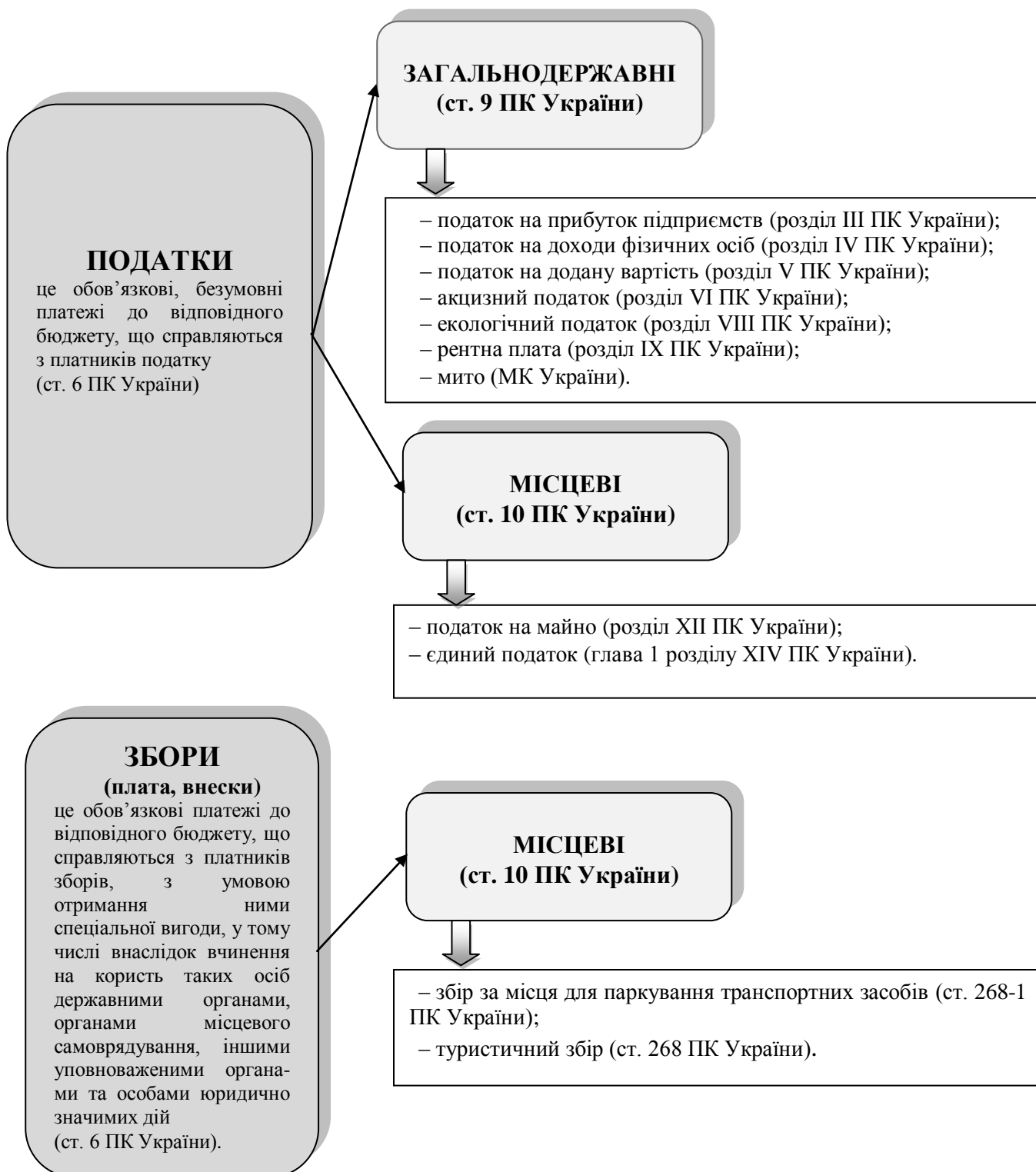
	органів								
	д) повноваження фіскальних органів	7	7,87	17	13,82	9	4,02	33	7,57
	<i>Всього</i>	89	100	123	100	224	100	436	100
9. Чи достатніми є основні правові засади податкового права України?	а) так	26	33,33	24	22,64	41	22,04	91	24,60
	б) ні	47	60,26	74	69,81	111	59,68	232	62,70
	в) не знаю	5	6,41	7	6,60	33	17,74	45	12,16
	г) інше	0	0	1	0,94	1	0,54	2	0,54
	<i>Всього</i>	78	100	106	99,99	186	100	370	100
10. Розуміння податкового права базується на використанні у податковому законодавстві терміна «податок». Зокрема «податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку». На Вашу думку, даний термін потребує доопрацювання в частині:	а) «обов'язковості» платежу	21	26,92	50	47,17	68	36,56	139	37,57
	б) «безумовності» платежу	29	37,18	33	31,13	59	31,72	121	32,70
	в) «відповідний бюджет»	13	16,67	20	18,87	53	28,49	86	23,24
	г) інше	15	19,23	3	2,83	6	3,23	24	6,49
	<i>Всього</i>	78	100	106	100	186	100	370	100
11. Чи доцільно відносити рішення суду щодо питань податкового характеру до джерел податкового права України (так	а) так	38	48,72	53	50,00	97	52,15	188	50,81
	б) ні	30	38,46	34	32,08	56	30,11	120	32,43
	в) не знаю	6	7,69	19	17,92	30	16,13	55	14,87

зване «прецедентне право»)?)	г) інше	4	5,13	0	0	3	1,61	7	1,89
<i>Всього</i>		78	100	106	100	186	100	370	100
12. У податковому законодавстві відсутнє визначення терміна «справляння податків і зборів». Як Ви вважаєте, чи доцільне його нормативне закріплення?	а) так	26	33,33	74	69,81	125	67,20	225	60,81
	б) ні	39	50,00	25	23,58	35	18,82	99	26,76
	в) не знаю	9	11,54	7	6,60	24	12,90	40	10,81
	г) інше	4	5,13	0	0	2	1,08	6	1,62
<i>Всього</i>		78	100	106	99,99	186	100	370	100
13. Які з вказаних правовідносин є однією з основних складових понятійно-категоріального апарату податкового права України?	а) бюджетні правовідносини	9	10,47	17	15,74	30	14,93	56	14,18
	б) господарсько-правові відносини	10	11,63	14	12,96	25	12,44	49	12,41
	в) податкові правовідносини	58	67,44	62	57,41	106	52,74	226	57,22
	г) фінансові правовідносини	7	8,13	13	12,04	33	16,42	53	13,42
	д) цивільно-правові відносини	2	2,33	2	1,85	7	3,48	11	2,78
<i>Всього</i>		86	100	108	100	201	100,01	395	100,01
14. Які види податкових правовідносин на сьогодні є найпоширенішими серед суб'єктів податкового права?	а) загальнорегулятивні (спрямовані на закріплення кола суб'єктів податкового права, їх загального юридичного статусу)	17	21,79	47	44,34	55	29,57	119	32,16
	б) конкретнорегулятивні (спрямовані на закріплення конкретної поведінки суб'єктів)	26	33,33	12	11,32	51	27,42	89	24,05
	в) комплексні (виникають на стику загальнорегулятивних і конкретнорегулятивних відносин)	27	34,62	43	40,57	53	28,49	123	33,24

	г) охоронні (спрямовані на реалізацію заходів державно-примусового характеру)	8	10,26	4	3,77	27	14,52	39	10,54
<i>Всього</i>		78	100	106	100	186	100	370	99,99
15. Як Ви вважаєте, від діяльності яких суб'єктів податкових правовідносин залежить належне справляння податків?	а) Державної фіскальної служби України	28	25,69	42	32,31	85	39,72	155	34,22
	б) платників податків	53	48,62	54	41,54	71	33,18	178	39,29
	в) органів місцевого самоврядування	7	6,42	13	10,0	14	6,54	34	7,51
	г) контролюючих органів	17	15,60	18	13,85	42	19,63	77	16,99
	д) інше	4	3,67	3	2,30	2	0,93	9	1,99
<i>Всього</i>		109	100	130	100	214	100	453	100
16. Від чого залежить реалізація норм податкового права в практичній діяльності фіскальних органів?	а) від якості	11	12,09	7	5,65	42	20,69	60	14,35
	б) від точності формулювання	11	12,09	32	25,81	46	22,66	89	21,29
	в) відсутності двозначності при їх тлумаченні	54	59,34	58	46,77	68	33,50	180	43,06
	г) системності при їх розробці	9	9,89	18	14,52	21	10,34	48	11,48
	д) від повноважень суб'єктів податкових правовідносин	6	6,59	9	7,25	26	12,81	41	9,81
<i>Всього</i>		91	100	124	100	203	100	418	99,99
17. Які із видів податкових правопорушень є найпоширенішими?	а) порушення правил сплати (перерахування) податків	24	26,67	46	34,07	34	15,81	104	23,64
	б) неподання або несвоєчасне подання податкової звітності	14	15,56	37	27,41	39	18,14	90	20,45
	в) несплата податків	29	32,22	40	29,63	77	35,81	146	33,18
	г) подання недостовірних відомостей у податковій звітності	21	23,33	12	8,89	62	28,84	95	21,59

	д) інше	2	2,22	0	0	3	1,40	5	1,14
<i>Всього</i>		90	100	135	100	215	100	440	100
18. Який із видів юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства України застосовується найчастіше?	а) адміністративна	34	41,46	55	45,45	117	57,64	206	50,74
	б) кримінальна	3	3,66	0	0	33	16,26	36	8,87
	в) фінансова	44	53,66	65	53,72	45	22,17	154	37,93
	г) дисциплінарна	1	1,22	1	0,83	8	3,94	10	2,46
<i>Всього</i>		82	100	121	100	203	100,01	406	100
19. Які заходи є необхідними для удосконалення юридичної відповідальності за податкові правопорушення?	а) заходи профілактики	25	30,49	40	33,33	56	28,87	121	30,56
	б) запобігання правопорушень	30	36,59	38	31,67	57	29,38	125	31,57
	в) припинення правопорушень	2	2,44	13	10,83	17	8,76	32	8,08
	г) притягнення до відповідальності	25	30,49	29	24,17	64	32,99	118	29,80
<i>Всього</i>		82	100,01	120	100	194	100	396	100,01
20. Як Ви вважаєте, чи потрібно розширити перелік правопорушень у податковій сфері, за які передбачена адміністративна відповідальність?	а) так, слід враховувати появу нових зловживань у сфері справляння податків	44	56,41	75	70,75	142	76,34	261	70,54
	б) ні, залишити існуючий перелік	29	37,18	30	28,30	39	20,97	98	26,49
	в) інше	5	6,41	1	0,94	5	2,69	11	2,97
<i>Всього</i>		78	100	106	99,99	186	100	370	100

ПЕРЕЛІК ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ В УКРАЇНІ



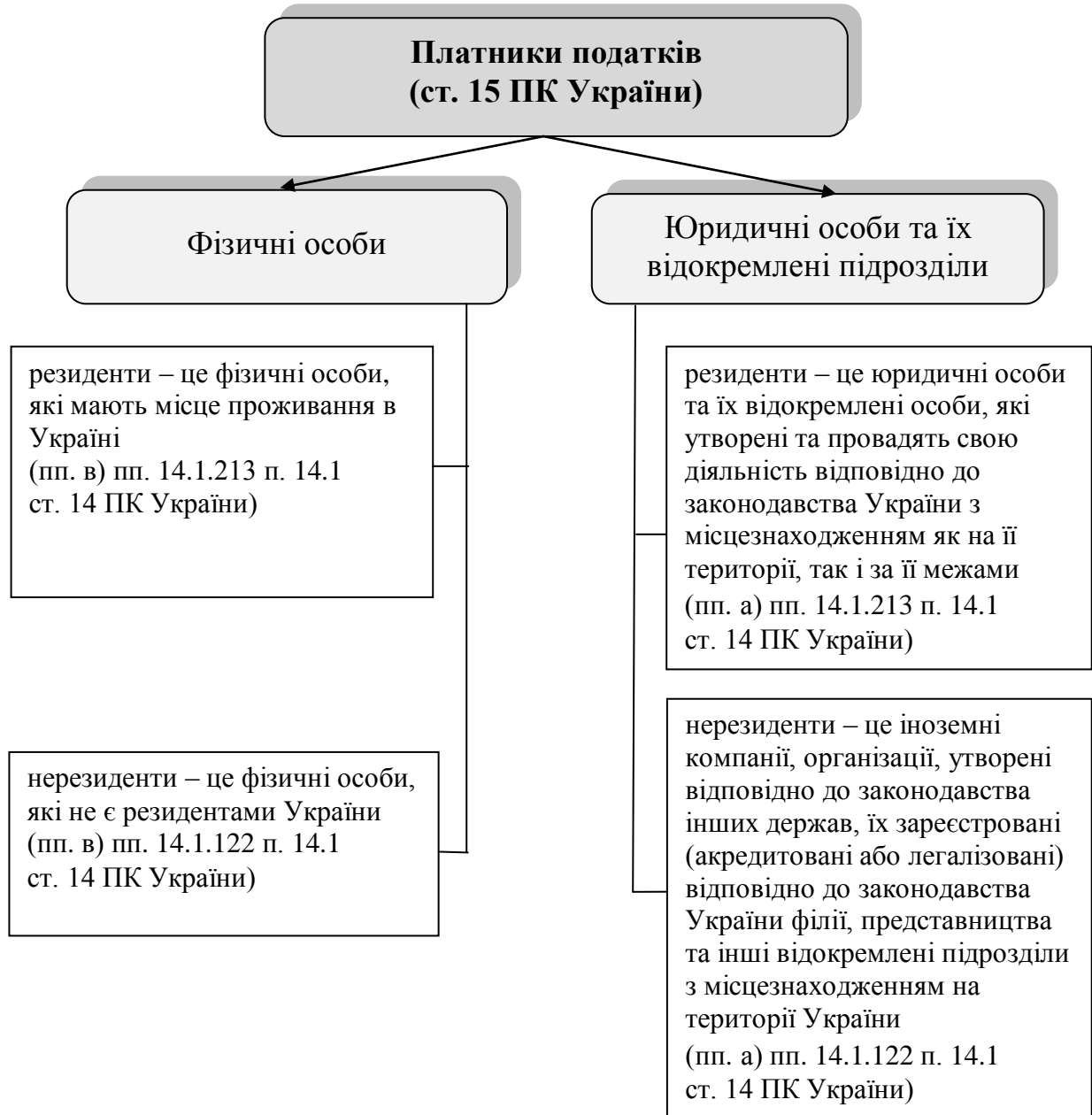
ПОКАЗНИКИ ЕКОЛОГІЧНИХ ПЛАТЕЖІВ В УКРАЇНІ (МЛН. ГРН) ⁴

Платіж / Рік	1996	2000	2005	2010	2011	2012	2013	2014	2015
1. Пред'явлено екологічний податок ⁵ за:	340,5	228,8	374,6	1361,2	1990,0	2028,6	3050,6	2918,1	2419,3
а) викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин:									
стаціонарними джерелами забруднення;	267,2	125,3	213,2	795,9	1438,1	1386,8	2159,7	1966,5	1607,1
пересувними джерелами забруднення	264,9	112,8	189,3	716,8	1256,4	1271,9	2046,0	1834,9	1606,4
б) скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти	2,3	12,5	23,9	79,1	181,7	114,8	113,7	131,6	0,7
в) розміщення відходів у спеціально відведених місцях чи на об'єктах, крім розміщення окремих видів відходів як вторинної сировини	30,8	29,9	38,4	93,7	60,3	74,3	117,1	116,4	112,8
2. Частка фактично сплаченого екологічного податку до загальної суми пред'явленого, відсотків	42,5	73,6	123,0	471,6	491,6	567,5	773,8	835,2	699,4
	18,3	36,2	97,6	90,3	91,7	95,2	88,8	96,5	80,5

⁴ Статистичний щорічник України за 2015 рік / Державна служба статистики України. Київ, 2016. 574 с., с. 206.

⁵ До 2010 року включно – збори за забруднення навколишнього природного середовища.

ПЛАТНИКИ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ



ОБОВ'ЯЗКИ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ ⁶**Обов'язки платників податків
щодо виконання ними норм податкового права з приводу
організації належної сплати податків
(ст. 16 ПК України):**

а) постановка на облік у контролюючих органах відповідно до порядку, який встановлений законодавством України;

б) ведення в установленому порядку обліку доходів та витрат, складення звітності щодо обчислення та сплати податків і зборів;

в) сплата податків і зборів у строки та в розмірах, які встановлені ПК України, а також законами з питань митної справи;

г) забезпечення зберігання документів, що пов'язані з виконанням податкового обов'язку, протягом встановлених ПК України строків;

д) використання електронного кабінету для листування з контролюючими органами в електронній формі у разі подання звітності в електронній формі тощо.

⁶ Баїк О. І. Про дефініцію «правовий статус платника податків». *East European Scientific Journal. Wschodnioeuropejskie Czasopismo Naukowe*. 2017. № 2 (18). Część 1. S. 113–119, s. 116.

**Обов'язки платників податків
щодо їх діяльності з контролюючими органами
(ст. 16 ПК України):**

а) подача контролюючим органам:

- декларації, звітності та інших документів, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів в порядку, який встановлено податковим та митним законодавством;
- документів з обліку доходів, витрат та інших показників, які пов'язані з визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та зборів на належно оформлену письмову вимогу контролюючих органів. У письмовій вимозі обов'язковим є зазначення конкретного переліку документів, які зобов'язаний надати платник податків, та підстави для їх надання;
- інформації, відомостей про суми коштів, що не сплачені до бюджету в зв'язку з отриманням податкових пільг (суми отриманих пільг) та напрямів їх використання (щодо умовних податкових пільг – пільг, що надаються за умови використання коштів, вивільнених у суб'єкта господарювання внаслідок надання пільги, у визначеному державою порядку);
- інформації в порядку, у строки та в обсягах, які встановлені податковим законодавством;

б) повідомлення контролюючим органам:

- про ліквідацію або реорганізацію платника податків за місцем його обліку протягом трьох робочих днів з дня прийняття відповідного рішення (крім випадків, якщо обов'язок здійснювати таке повідомлення покладено законом на орган державної реєстрації);
- про зміну місця проживання фізичної особи – підприємця та зміну місцезнаходження юридичної особи;

в) виконання законних вимог контролюючих органів щодо усунення виявлених порушень законів з питань оподаткування та митної справи і підписання актів (довідки) про проведення перевірки;

г) неперешкоджання законній діяльності посадової особи контролюючого органу під час виконання нею службових обов'язків та виконання законних вимог такої посадової особи;

д) допуск посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для проведення перевірок з питань обчислення і сплати податків та зборів у випадках, встановлених ПК України.

ПРАВА ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ ⁷

Права платників податків поділяються на основі ст. 17 ПК України на:

1) права, які забезпечують належне інформаційне забезпечення платника податків: а) право на нерозголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про такого платника без його письмової згоди та відомостей, що становлять конфіденційну інформацію, державну, комерційну чи банківську таємницю та стали відомі під час виконання посадовими особами службових обов'язків, крім випадків, коли це прямо передбачено законами; б) право безоплатно отримувати у контролюючих органах, зокрема і через мережу Інтернет, інформацію про податки та збори та нормативно-правові акти, що їх регулюють, порядок обліку та сплати податків та зборів, права та обов'язки платників податків, повноваження контролюючих органів та їх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю; в) право на індивідуальну податкову консультацію.

2) права, які надають платнику податків можливість використання електронного документообігу: а) право самостійно обирати спосіб взаємодії з контролюючим органом в електронній формі через електронний кабінет, якщо інше не встановлено ПК України; б) право реалізовувати через електронний кабінет права та обов'язки, передбачені ПК України та які можуть бути реалізовані в електронній формі засобами електронного зв'язку; в) право подавати декларацію та інші документи в паперовій формі у разі виникнення технічних проблем у роботі електронного кабінету (наявність помилки має бути підтверджена у порядку, встановленому методологом електронного кабінету або судом).

3) права, які забезпечують економічні інтереси платника податків під час справляння податків: а) право обирати самостійно, якщо інше не встановлено ПК України, метод ведення обліку доходів і витрат; б) право користуватися податковими пільгами за наявності підстав у порядку, встановленому ПК України; в) право одержувати відстрочення, розстрочення сплати податків або податковий кредит в порядку і на умовах, встановлених ПК України; г) право на залік чи повернення надміру сплачених, а також надміру стягнутих сум податків та зборів, пені, штрафів у порядку, встановленому ПК України.

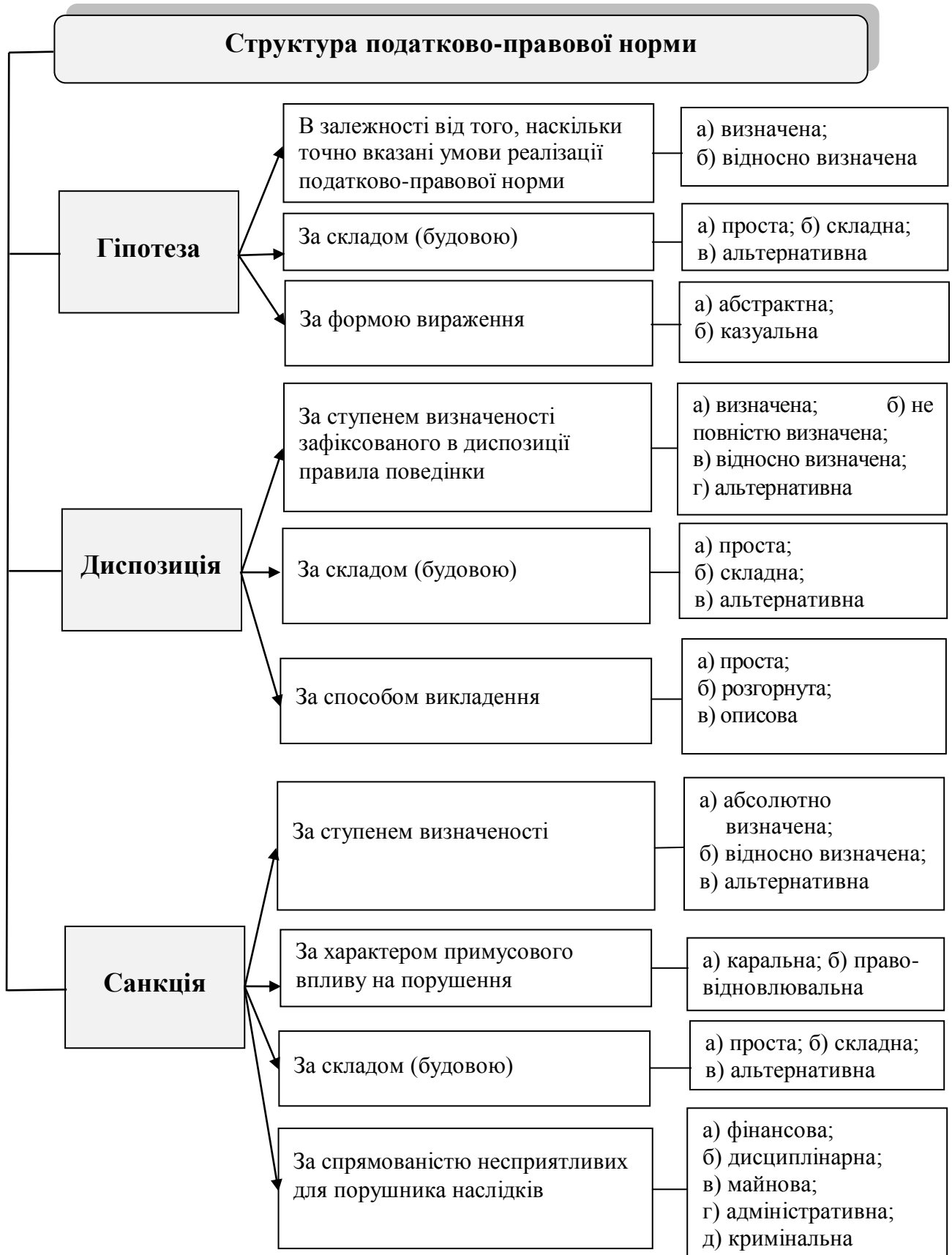
4) процесуальні права платника податків під час здійснення податкового контролю: а) право представляти свої інтереси в контролюючих органах самостійно, через податкового агента або уповноваженого представника; б) право бути присутнім під час проведення перевірок та надавати пояснення з питань, що виникають під час таких перевірок, ознайомлюватися та отримувати акти (довідки) перевірок, здійснених контролюючими органами, перед підписанням актів (довідок) про проведення перевірки, у разі наявності зауважень щодо змісту (тексту) складених актів (довідок) підписувати їх із застереженням та подавати контролюючому органу письмові заперечення в порядку, встановленому ПК України; в) право оскаржувати в порядку, встановленому ПК України, рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), зокрема й індивідуальну податкову консультацію, яка йому надана, а також узагальнювальну податкову консультацію; г) право вимагати від контролюючих органів перевірити відомості та факти, що можуть свідчити на користь платника податків; д) право на повне відшкодування збитків (шкоди), заподіяних незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів (їх посадових осіб), у встановленому законом порядку.

⁷ Баїк О. І. Про дефініцію «правовий статус платника податків». *East European Scientific Journal. Wschodnioeuropejskie Czasopismo Naukowe*. 2017. № 2 (18). Część 1. S. 113–119, s. 117.

КЛАСИФІКАЦІЯ ОЗНАК ЮРИДИЧНИХ ФАКТІВ У ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ



СТРУКТУРА ПОДАТКОВО-ПРАВОВОЇ НОРМИ



**КІЛЬКІСТЬ ОСІБ, ПРИТЯГНУТИХ ДО АДМІНІСТРАТИВНОЇ
ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО
ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ У 2016–2018 Р.Р.**

№ п/ п	Номер статті КУпАП	Рік					
		2016 ⁸		2017 ⁹		2018 ¹⁰	
		Кількість осіб, щодо яких розглянуто справи	у тому числі винесено рішення про накладення адміні- стратив- ного стягнення	Кількість осіб, щодо яких розглянуто справи	у тому числі винесено рішення про накладення адміні- стратив- ного стягнення	Кількість осіб, щодо яких розглянуто справи	у тому числі винесено рішення про накладення адміні- стратив- ного стягнення
1	51-2	60	30	22	11	18	10
2	155-1	4360	3677	3720	2977	4577	3588
3	162-1	138	25	137	34	221	50
4	162-2 ¹¹	17	5	20	4	13	4
5	163-1	9938	5141	9905	4961	12757	5547
6	163-2	11027	7206	6110	3754	10547	6012
7	163-3	107	39	102	33	38	16
8	163-4	7519	5227	2928	1800	3803	2271
9	163-12	4	1	–	–	–	–
10	164	3515	872	3493	766	4166	796
11	164-1	8666	8414	1508	1462	3094	3072
12	164-5	264	129	302	133	371	170
13	164-16	704	363	591	288	522	239
14	165-1	26828	25701	6979	6785	11795	11286
15	166-16	–	–	1	–	–	–
16	166-17	–	–	1	–	–	–
17	177-2	114	72	82	52	137	80
18	204-3	953	66	683	272	608	223

⁸ Адміністративні правопорушення в Україні у 2016 році. Статистичний бюлетень / Державна служба статистики України. К., 2017, 205 с., С. 10, 25, 27, 29, 33, 43.

⁹ Адміністративні правопорушення в Україні у 2017 році. Статистичний бюлетень / Державна служба статистики України. К., 2018. 223 с., С. 9, 25, 27, 29, 33, 43.

¹⁰ Адміністративні правопорушення в Україні у 2018 році. Статистичний бюлетень. База даних Державної служби статистики в Україні. URL: www.ukrstat.gov.ua.

¹¹ Статтю 162-2 КУпАП виключено на підставі Закону України від 21.06.2018 р. № 2473-VIII «Про валюту і валютні цінності». Відомості Верховної Ради України. 2018. № 30. Ст. 239.

**ВІДШКОДОВАНА СУМА ЗБИТКІВ ПО ЗАКІНЧЕНИХ
КРИМІНАЛЬНИХ ПРОВАДЖЕННЯХ ПОДАТКОВОЇ МІЛІЦІЇ
ДФС У ЛЬВІВСЬКІЙ ОБЛАСТІ ЗА 2015–2018 Р.Р.¹²**



¹² Податкова міліція Львівщини відшкодувала понад 3 мільйони гривень до бюджету у січні 2019 року. *Територіальні органи ДФС у Львівській області. Офіційний портал.* 2019. 08 лютого. URL: <http://lv.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/367301.html>.

**КІЛЬКІСТЬ КРИМІНАЛЬНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ, ЗАРЕЄСТРОВАНИХ
ОРГАНАМИ, ЩО ЗДІЙСНЮЮТЬ КОНТРОЛЬ ЗА ДОДЕРЖАННЯМ
ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА, ВІДПОВІДНО ДО СТАТТІ 212 КК
УКРАЇНИ ЗА СІЧЕНЬ КОЖНОГО РОКУ (2014-2019 Р.Р.)¹³**

№ п/п правопорушень за ст. 212 КК України	Кількість правопорушень у січні кожного року:						
	Рік	2014	2015	2016	2017	2018	2019
1. Обліковано кримінальних правопорушень у звітному періоді		396	243	220	138	159	133
2. Кримінальні правопорушення, у яких особам вручено повідомлення про підозру		6	4	3	3	8	16
3. Кримінальні правопорушення, за якими провадження направлено до суду		6	2	3	3	8	11
4. Кримінальні правопорушення, у яких провадження закрито		10	2	0	0	0	1
5. Кримінальні правопорушення, у яких на кінець звітного періоду рішення не прийнято (про закінчення або зупинення)		391	241	217	135	152	125
Всього обліковано кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності за січень кожного року (2014–2019 р.р.)		514	352	379	275	315	257

¹³ Про зареєстровані кримінальні правопорушення та результати їх досудового розслідування. Статистична інформація про стан злочинності та результати прокурорської діяльності. База даних Генеральної прокуратури України. URL: <https://www.gp.gov.ua/statinfo.html>.