

МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ
ДОНЕЦЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ВНУТРІШНІХ СПРАВ

І. О. Умрихіна, Л. М. Касьяненко

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН В УКРАЇНІ

Монографія

ІЄ ПРАВОВА
ЄДНІСТЬ
РЕДАКЦІЯ
ЮРИДИЧНИХ
ВИДАНЬ

Київ • Алерта • 2024

УДК 347.73:336.22:(340.12+001.8)(477)
У52

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Донецького державного університету внутрішніх справ
(протокол № 3 від 30 жовтня 2024 року)*

Рецензенти:

ЮЛІЯ ІГОРІВНА АНІСТРАТЕНКО – професор кафедри фінансового та податкового права Державного податкового університету, доктор юридичних наук, професор;

ТАМАРА АНАТОЛІЇВНА ЛАТКОВСЬКА – завідувач кафедри конституційного, адміністративного та фінансового права Чернівецького навчально-наукового юридичного інституту Національного університету «Одеська юридична академія», доктор юридичних наук, професор.

Колектив авторів:

Умрихіна І.О. (передмова, підрозділ 1.2, розділ 2, 3),

Касьяненко Л.М. (передмова, підрозділ 1.1.).

Умрихіна І. О., Касьяненко Л. М.

У52 Правове регулювання податкових відносин в Україні : монографія.
Київ : Алерта, 2024. 210 с.

ISBN 978-617-566-873-3

Монографію присвячено аналізу правового регулювання податкових відносини, які є складною та динамічною категорією, що постійно видозмінюються у результаті суспільно-політичного устрою, спрямовані на формування фінансових ресурсів для забезпечення виконання державою та органами місцевого самоврядування покладених на них функцій, а також відображають якісні властивості оподаткування, виступають індикатором його ефективності, що цілком впливає на стан фінансової безпеки держави. Авторами досліджено конституційно-правові, управлінські, майнові та інші аспекти податкових відносин, які знаходять своє відображення у категоріальному апараті, принципах, інструментах правового регулювання та формують розгалужену систему податкових правовідносин.

Значна увага приділена удосконаленню правового регулювання податкових відносин з урахуванням євроінтеграційного вектору податкової політики в Україні.

Видання буде корисним для науковців, практиків, аспірантів, студентів, а також для тих, хто цікавиться вирішенням проблем правового регулювання податкових відносин в Україні.

УДК 347.73:336.22:(340.12+001.8)(477)

© Умрихіна І.О., Касьяненко Л.М. 2024
© Донецький державний університет
внутрішніх справ, 2024

ISBN 978-617-566-873-3

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	5
------------------------	----------

РОЗДІЛ 1

ХАРАКТЕРИСТИКА ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН

1.1 Податкові відносини як об'єкт правового регулювання ...	7
1.2 Співвідношення податкових та інших видів правовідносин.....	37

РОЗДІЛ 2

ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН У КОНТЕКСТІ РОЗБУДОВИ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

2.1 Суб'єкти податкових правовідносин, їх права та обов'язки	67
2.2 Об'єкт та предмет правового регулювання податкових відносин	101
2.3. Юридичні факти як підстави виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин	116

РОЗДІЛ 3.

РОЗВИТОК ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН В УМОВАХ ЄВРОПЕЙСЬКОЇ ІНТЕГРАЦІЇ

3.1 Вплив співробітництва України з Радою Європи на регулювання податкових правовідносин	133
3.2 Розвиток податкових правовідносин в умовах асоційованих відносин України з ЄС та його державами-членами	151

ВИСНОВКИ	179
-----------------------	------------

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	190
---	------------

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

БЕПС (BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)) – План дій ОЕСР з протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування

ВВП – Валовий внутрішній продукт

ДПС України – Державна податкова служба України

ЄС – Європейський Союз

ЄСПЛ – Європейський суд з прав людини

КАС України – Кодекс адміністративного судочинства України

Конвенція 1988 р. – Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 25.01.1988 р.

Конвенція 1950 р. – Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод від 04.11.1950 р.

КК України – Кримінальний кодекс України

Мінфін – Міністерство фінансів України

ОЕСР – Організація економічного співробітництва та розвитку

ПДВ – Податок на додану вартість

Перший протокол – Перший протокол до Конвенції 1950 р. від 20.03.1952 р.

ПК України – Податковий кодекс України

РЄ – Рада Європи

УА – Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та ЄС, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, від 21.03.2014 р.

УПС – Угода про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами від 14.06.1994 р.

ЦК України – Цивільний кодекс України

ПЕРЕДМОВА

Вивчення податкових правовідносин викликано сучасним станом економічного розвитку та соціально-історичними особливостями Української держави. Оскільки правовідносини виступають одним із елементів правової системи України, виникає необхідність з'ясування взаємозв'язку загальнотеоретичних положень про податкові правовідносини із дійсними реальними податковими правовідносинами, що виникають за певних обставин в Україні та мають специфічні ознаки. Вимога до переосмислення податкових правовідносин викликана наявністю низки проблем у сфері податково-правового регулювання, пов'язаних як із значним податковим тиском, складним механізмом нарахування та сплати податків, так і «хвилею» агресивного податкового планування та порушеннями податкового законодавства. Не можна залишити поза увагою вплив тривалої, широкої та багатовекторної співпраці України з Радою Європи на розвиток податкових правовідносин, а їх видозміна в умовах асоційованих відносин України з ЄС та його державами-членами відбувається через прагнення до гармонізації вітчизняного податкового законодавства з вимогами ЄС.

Питання теорії податкових правовідносин розглядалися у наукових працях Ю. Аністратенко, Н. Атаманчук, О. Баїк, Л. Ваолевської, Л. Воронової, Д. Гетманцева, О. Головашевича, М. Жернакова, М. Кармаліти, Л. Касьяненко, Т. Коломоєць, П. Коломійця, І. Криницького, М. Кучерявенка, Т. Латковської, Н. Литвин, Є. Маринчака, О. Макух, Н. Махиніч, Т. Мацелик, О. Музики-Стефанчук, І. Пасічної, П. Пацурківського, О. Покатаєвої, Н. Пришви., В. Теремецького, В. Форсюк, В. Чайки та інших.

Однак, не дивлячись на численну кількість наукових робіт, присвячених даному питанню, податкові відносини є складною та динамічною категорією, що постійно видозмі-

нюються у результаті суспільно-політичного устрою, спрямовані на формування фінансових ресурсів для забезпечення виконання державою та органами місцевого самоврядування покладених на них функцій, а тому потребують визначення сучасних шляхів розв'язання наявних проблем теоретичного та практичного характеру для розвитку податкових правовідносин, удосконалення податково-правового регулювання.

У монографії розглянуто систему податкових правовідносин, визначено поняття та характерні ознаки, встановлено зміст та структуру, окреслено напрями удосконалення правової регламентації податкових правовідносин в Україні в умовах європейської інтеграції.

РОЗДІЛ 1

ХАРАКТЕРИСТИКА

ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН

1.1 Податкові відносини як об'єкт правового регулювання

Правове регулювання податкових відносин є одним із різновидів соціального регулювання, що виникає у контексті людської еволюції. Теза про те, що податки є рушійною силою історії цивілізацій сьогодні набуває все більшого визнання: «податки – потужний інструмент впливу на людей, більш потужний, ніж це можуть собі уявити правителі та уряди. Розлючені платники податків здатні стати смертельною загрозою для влади, яка вводить нестерпні податки. Реакція платників податків зрозуміла: перша попереджувальна фаза супротиву – масове ухилення від оподаткування та спроби сховатися так, щоб взагалі нічого не сплачувати; на наступній фазі спалахують бунти, а з третьої фази на сцену виходить насилля. Будь-який уряд може бути приреченим на занепад, якщо надто тиснути на платників податків»¹.

Як відомо, податки є основним джерелом наповнення дохідної частини бюджету держави, кошти які необхідні задля виконання державою соціальних, економічних, оборонних, правоохоронних та інших покладених на неї функцій.

Ефективність податків цілком впливає на стан фінансової безпеки держави, оскільки неможливо реалізовувати завдання держави за відсутності фінансових ресурсів.

¹ Філіпович І.О. Правове регулювання відносин у сфері оподаткування: основні тенденції у контексті оновленої фіскальної політики. *Фіскальна політика в умовах макроекономічної стабілізації*: матеріали III Науково-практичного інтернет-семінару, м. Ірпінь, 15–22 червня 2018 року. Ірпінь, 2018. С. 15.

Для з'ясування сутності поняття «фінансова безпека», слід погодитись із думкою Н. Кравчук та О. Колісник, О. Мелих: «фінансова безпека – це захищеність фінансових інтересів суб'єктів господарювання на усіх рівнях фінансових відносин; забезпеченість домашніх господарств, підприємств, організацій і установ, регіонів, галузей, секторів економіки, держави фінансовими ресурсами, достатніми для задоволення їх потреб і виконання існуючих зобов'язань»². Дане визначення вказує, що податки є «інструментарієм», який забезпечує функціонування фінансової системи держави в цілому, шляхом впливу на всі економічні явища та процеси.

Доцільно розглядати фінансову безпеку як складову економічної безпеки. У даному контексті, доволі, переконливим аргументом є слова М. Єрмошенка, який зазначає, що фінансова безпека: «є основною частиною національної економічної безпеки тому, що будь-яка економіка заснована на фінансах, фінанси – це кров національної економічної безпеки». У продовження цієї думки вчений обґрунтовує необхідність забезпечення і підтримки фінансової безпеки держави. Остання «...зачіпає не лише державу, а й усі верстви населення, галузі народного господарства, приватних підприємців та все суспільство»³.

Нехтування станом фінансової безпеки може призвести до катастрофічних наслідків: занепаду галузей, банкрутства підприємств і, зрештою, підриву системи життєзабезпечення держави з наступною втратою її суверенітету.

В. Михайлюк розглядає фінансову безпеку як: «ступень захищеності фінансових інтересів; рівень забезпеченості суб'єктів усіх рівнів управління фінансовими ресурсами; стан складових фінансового ринку; якості фінансових інструментів і послуг; стан фінансових потоків в економіці, що доз-

² Мелих О. Фінансова безпека держави: сутність, критерії оцінки та превентивні заходи зміцнення. *Економічний аналіз*. 2013. № 12. Ч. 2. С. 238.

³ Єрмошенко М.М. Фінансова безпека. *Віче*. 1998. № 11. С. 67.

воляє вважати її одним з найважливіших системоутворюючих елементів економічної безпеки держави»⁴.

Н. Ситник пропонує розглядати фінансову безпеку в таких аспектах, залежно від рівня:

- зовнішнього (зачіпає фінансовий суверенітет країни, рівень незалежності національної фінансової системи від впливу фінансово-кредитних організацій міжнародного рівня і транснаціонального капіталу);
- внутрішнього (фінансова безпека залежить від повноти національної правової, організаційної та інституційної бази, політичної стабільності, ступеня ризику у ринковому середовищі, масштабів тіньової економіки, ступеня корупції)⁵.

На підставі цього можна розглядати фінансову безпеку як одну із функцій фінансової системи держави, яка спрямована на збереження та захищеність стабільності і стійкості державних фінансових інтересів за негативного впливу зовнішніх і внутрішніх факторів, що становлять загрозу фінансовій безпеці, а також збереження здатності фінансової системи держави забезпечувати ефективне функціонування національної економіки та її економічне зростання.

Науковець розглядає фінансову безпеку як складну багаторівневу систему, сформовану з низки підсистем, що відрізняються власною структурою і логікою розвитку.

Так, до складу фінансової безпеки держави входять: бюджетна, податкова, боргова безпека, фінансова безпека банківської системи, валютна, грошово-кредитна, інвестиційна безпека, фінансова безпека страхового та фондового ринків.

Доцільно виділити таку підсистему як податкова безпека.

І. Цимбалюк зазначає: «податкова безпека – це стан у сфері державного оподаткування який характеризується захищені-

⁴ Михайлюк В.В. Еволюція поняття фінансова безпека держави в глобальних умовах розвитку. *Ефективна економіка: електронне наукове фахове видання*. Київ: ДВНЗ «КНЕУ ім. Вадима Гетьмана». 2014. № 9. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3359>.

⁵ Ситник Н.С., Стефанків Б.О. Фінансові аспекти складників економічної безпеки держави. *Бізнес-навігатор*. 2018. № 1–2 (44). С. 138.

стю інтересів суб'єктів податкових правовідносин, стійкістю і економічною незалежністю податкової системи, що проявляється у стабільності податкового законодавства, здатності податкової системи до розвитку і вдосконалення, спроможністю своєчасного виявлення та запобігання потенційних загроз у сфері оподаткування та здатністю системи оподаткування у повній мірі реалізовувати всі функції податків як фіскальної, так і регулюючої та соціальної, з метою максимального узгодження інтересів держави та платників податків⁶.

Важливішими елементами системи забезпечення фінансової безпеки держави – це податки, їх якість і кількість значною мірою залежать від податкової безпеки країни, яка є однією зі складових фінансової безпеки.

З вище сказаного, доцільно розкрити сутність податків у фінансовій безпеці держави, яка полягає у:

- створюють фінансові умови для стабільного розвитку соціально- економічної сфери країни, забезпечується її стійкість до фінансових шоків, прикладом є військова агресія росії проти України, яка здійснила масштабні руйнування інфраструктури та виробничого капіталу, наслідком чого стало падіння ВВП на 30,4%³;
- забезпечують державу достатніми фінансовими ресурсами для реалізації покладених на неї завдань;
- виступають гарантом стабільності.

Враховуючи ключову роль податків, державі надзвичайно важливо обрати спектр належних юридичних засобів та способів для впорядкування поведінки учасників податкових відносин для того, щоб податки працювали на благо, а не шкодили суспільству.

Сучасний економічний розвиток та соціально-історичні характеристики Української держави визначають комплексні, загальнотеоретичні і водночас, спеціально-право-

⁶ Податкове право України: альбом схем: навчальний посібник / Л.М. Касьяненко, А.В. Цимбалюк, Ю.І. Аністратенко, Н.І. Блашук; за заг. ред. Л.М. Касьяненко. Київ: Алерта, 2013. С. 31.

ві дослідження сутності та специфіки системи податкових правовідносин, що відповідатимуть ринковим умовам та євроінтеграційному вектору. Окремо постає низка проблем у сфері правового регулювання оподаткування, які потребують переосмислення податкових правовідносин, які пов'язані не лише з величезним податковим тиском, а й з радикальним податковим плануванням, складними розрахунками та механізмами оподаткування. Правовідносинами є вид суспільних відносин, що виникають на основі права, учасники яких є носіями суб'єктивних прав та юридичних обов'язків, а правове регулювання податкових відносин (як нормативне, так і індивідуальне) характеризується певними особливостями через низку обставин, що викладені нижче⁷.

Із загальнотеоретичних положень, що сформувалися у теорії права, є можливість виокремити такі основні ознаки правовідносин, які будуть характерними і для податкових правовідносин: «- суспільними відносинами, які виникають між людьми та їх об'єднаннями. Суб'єктами правовідносин можуть виступати фізичні та юридичні особи, держава, її органи та посадові особи, органи місцевого самоврядування тощо. Сплата податку може вважатися прикладом соціальної функції членів суспільства; – є юридичним вираженням (формою) окремого виду суспільних відносин; – виникають, припиняються або змінюються на основі принципів та норм права; – суб'єкти правовідносин пов'язані між собою правами та обов'язками; – становлять собою індивідуалізований та конкретизований правовий зв'язок, що свідчить про взаємну інформованість суб'єктів один щодо одного та об'єкта певного правовідношення⁸.

На думку О. Скакун: «правовідносини, як урегульовані нормами права суспільні відносини, проявляються в конкрет-

⁷ Мінекономіки попередньо оцінює падіння ввп в 2022 році на рівні 30,4%. URL: <http://surl.li/ijuvqu> (дата звернення: 23.08.2024).

⁸ Загальна теорія права: підручник / М.І. Козюбри та ін.; за заг. ред. М.І. Козюбри. Київ: Ваіте, 2016. С. 226.

ному зв'язку між управомоченим та зобов'язуючим суб'єктом, що є носієм суб'єктивних юридичних прав, обов'язків, повноважень та відповідальності»⁹.

Як бачимо, серед основних характерних ознак правовідносин у контексті суб'єктивної сторони з'являється наступна – конкретний зв'язок між управомоченим та зобов'язуючим суб'єктом.

Вважаємо, доречним уточнення висловлене О. Джафаровою, яка вважає, що правовідносини – це співвідношення між реалізацією прав та обов'язків суб'єкта, визначених правовими нормами¹⁰.

Головним аргументом на користь цього статусу є те, що саме статус управомоченого та зобов'язуючого суб'єкта визначається наявністю відповідних прав та обов'язків.

Сутністю такого зобов'язання є сплата податку (кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори у порядку і розмірах, встановлених законом – ст. 67 Конституції України¹¹).

Важливою характерною ознакою є те, що вони охороняються державою та забезпечуються через державний вплив. Це пов'язано з тим, що держава повинна захищати виниклі відносини, з метою надання їм відповідності законодавству.

Виконання податкового обов'язку гарантоване, а поштовхом до його реалізації, є передусім, передбачені законодавством санкції.

Податкові правовідносини є частиною системи фінансових правовідносин (оскільки податкове право є підгалуззю фінансового права, що регулює основи дохідної частини бюджетів)¹², тому при формуванні та розподілу державних коштів мають серед особливих ознак ті, що є характерними для суспільних відносин з приводу формування, розподілу

⁹ Скакун О.Ф. Теорія права і держави: підручник. Київ: Алерта, 2021. С. 374–375.

¹⁰ Джафарова О.В. Поняття та сутність дозвільних правовідносин: питання сьогодення. *Порівняльно-аналітичне право*. 2013. № 3–1. С. 208.

¹¹ Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 року. URL: <http://surl.li/xqpcue>.

¹² Податкове право України: підручник / О.О. Головашевич, А.М. Котенко, С.М. Смичок та ін.; за ред. М.П. Кучерявенка. Харків: Право. 2018. С. 220.

(перерозподілу) і використання коштів публічних грошових фондів, а саме: «– з'являються і розвиваються у фінансовій діяльності держави та місцевих органів влади на етапі загальнодержавних і місцевих доходів. Очевидно, що це не єдине джерело наповнення бюджету, а основне. Відповідно, така сфера як виникнення та розвиток не може регулювати всю фінансову діяльність держави та місцевих органів влади, а тільки їх частину; – держава / уповноважений нею орган чи місцевий орган влади завжди є однією із сторін, обов'язково, наділений правом видавати владні приписи. Без офіційної волі країни, тобто без відповідного податкового законодавства виникнення правовідносин неможливе.

На виокремлення податкових правовідносин серед різновидів фінансових правовідносин вказує і Т. Філіпенко¹³.

Як стверджують Л. Касьяненко та П. Пацурківський, фінансові відносини виражаються у формах, визначених державою, так як пов'язані з існуванням самої держави¹⁴.

Фінансові відносини набувають адекватних форм завдяки цілеспрямованому вибору держави, виходячи із суспільних потреб, яка за допомогою права встановлює конкретні види платежів, передбачає порядок їх адміністрування та збереження у державні грошові фонди, процедури управління ними, у т. ч. використання та розподіл.

Податкові правовідносини – відносини соціальні. У суспільних відносинах індивіди та їх об'єднання, вступаючи у різні соціальні зв'язки, виконують ті або інші соціальні функції. Сплата обов'язкових податкових платежів є прикладом здійснення такої функції. Платникові податку при цьому належить відповідна соціальна роль, виконання якої впливає на рівень задоволення державного або ж публічного інтересу.

¹³ Філіпенко Т.В., Філіпенко А.С. Фінансове право у схемах: навчально-методичний посібник. Кривий Ріг: ДЮІ МВС України, 2018. С. 31.

¹⁴ Касьяненко Л. М. Фінансово-правовий процес: монографія. Ірпінь: НУДІСУ, 2010. С. 158; Пацурківський П.С. Правові засади фінансової діяльності держави: проблеми методології. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2016. С. 71.

На думку О. Орлюк, податкові правовідносини – це суспільні відносини, які встановлюють, змінюють або скасовують податкові платежі, що виникають підставі законів та нормативних актів щодо оподаткування, пов’язані з юридичними фактами, а його учасникам надаються суб’єктивні права та суб’єктивні обов’язки у сфері оподаткування. Ці відносини з’являються лише після реєстрації їх у відповідній правовій формі¹⁵.

У свою чергу, В. Хошуляк також вказує, що суспільні відносини виникають при встановленні, стягненні податків і зборів, регламентуються нормами фінансового права, є податковими правовідносинами та додає, що при цьому приписи податкового права знаходяться у різних нормативних актах і їхня сукупність утворює податкове законодавство¹⁶.

Позиція В. Теремецького заснована на тому, що податкові відносини – це суспільні відносини, урегульовані не лише нормами податкового права або нормами фінансового права¹⁷.

Дослідник зазначає, що, по-перше, деякі податкові правовідносини, взагалі, не потребують правового нагляду (при здійсненні організації, підготовки, інформування, аналізу, інформування громадськості та інших видів діяльності державних органів), а по-друге, податкові відносини регулюються податковим законодавством України, яке відповідно до ст. 3 Податкового кодексу України (далі – ПК України)¹⁸, до складу якого входять Конституція України; ПК України; Митний кодекс України та інші закони з питань митної справи та регулюють правовідносини, що виникають у зв’язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон

¹⁵ Орлюк О.П. Фінансове право. Академічний курс: підручник. Київ: Юрінком Інтер. 2010. С. 248.

¹⁶ Хошуляк В.В. Наука фінансового права: проблеми становлення та розвитку: дис. ... канд. наук.: 12.00.07. Одеса, 2015. С. 146.

¹⁷ Теремецький В.І. Адміністративні процедури у сфері податкових правовідносин. *Теорія і практика інтелектуальної власності*. 2012. № 1. С. 98.

¹⁸ Теремецький В.І., Луцик А.М. Правове регулювання здійснення адміністративних процедур контролюючими органами у сфері оподаткування: досвід держав-членів ЄС та пропозиції для України. *Правова просвіта*. 2016. № 1. С. 117.

України; чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування; нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання Податкового кодексу України та законів з питань митної справи; рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів¹⁹.

У контексті визначення сфери правового регулювання відносин у мажах галузі оподаткування заслуговує на увагу думка Гички Ю. про те, що податкові відносини є суспільні відносини, які розподіляють державний тягар між членами суспільства²⁰.

Дослідник вказує: «Справедливий розподіл тягара публічних витрат серед громадян та їх об'єднань – основне завдання податкового права, необхідність виконання його вимагає особливих засобів правового впливу»²¹.

Дана характеристика податкових правовідносин характеризує їх зі сторони походження і з метою розвитку, а тому притаманна усім без виключень різновидам даних відносин.

З наведеного випливає, що, за економічного підходу, податкові правовідносини мають розподільчий характер, оскільки опосередковують рух вартості на стадії її перерозподілу. Варто згадати те, що є податком – та частина багатства, яку громадянин зобов'язаний сплатити державі і місцевим органам влади з метою задоволення колективних потреб. На перший погляд після сплати податку держава або територіальна громада самостійно розпоряджається цими сумами, будь-якої компенсації чи зворотних дій щодо платника не передбачається. У той же час, кінцева ціль податково-правового регулювання – формування централізованих фондів фінансових ресурсів держави та органів місцевого самоврядування (дер-

¹⁹ Конституційне право України: підручник / Погорілко В.Ф., Федоренко В.Л.; за заг. ред. В.Л. Федоренка. Вид. 4-е, переробл. і допов. Київ, 2012. 727 с.

²⁰ Гичка Ю.М. Адміністративно-правовий погляд на участь державних органів в податкових правовідносинах. 2022. № 4. С. 53–58.

²¹ Див. Там само. С. 53–58.

жавного та місцевих бюджетів), за рахунок яких фінансуються заходи, пов'язані з виконанням державою та органами місцевого самоврядування властивих їм функцій. Частина майна платників податків у грошовій формі переходить у власність держави чи територіальної громади. На думку австрійських учених, «оподаткування у правовій державі є основним способом переходу майнових цінностей з приватної сфери до сфери публічної»²². Податкові відносини як елемент економічних відносин пов'язані з процесом перерозподілу національного доходу та стосуються інтересів ряду суб'єктів господарювання. Забезпечення доходу бюджету має відбуватися без порушень процесу виробництва та соціальної рівноваги, зниження ділової активності.

Як бачимо, існує послідовність у наведених визначеннях щодо трактування податкових правовідносин від О. Скакун²³. Про податкові правовідносини як особливий зв'язок між особами йдеться у монографії «Податкові процедури: правова природа і класифікація» М. Кучерявенка²⁴.

У той же час податковим правовідносинам притаманні спеціальні властивості такі як: 1) встановлюють, змінюють чи скасовують податкові платежі; виникають у зв'язку із юридичним фактом (фактом реальної дійсності), що передбачений нормою податкового права та тягне за собою певні юридичні наслідки; 3) учасники цих відносин наділені суб'єктивними правами, несуть юридичні обов'язки, пов'язані із сплатою податків, зборів та подання податкової звітності; 4) характеризуються односторонньою спрямованістю фінансових ресурсів – від платників податків до бюджетів і державних цільових фондів у формі обов'язкових платежів податкового характеру²⁵.

²² Doralt, W., Ruppe, H.G. Grundriss des österreichischen Steuerrechts. Band I, Einkommensteuer – Körperschaftsteuer – Umgrü- Umsatzsteuer – Kommunalsteuer. Wien: Auflage, 2003. P. 13.

²³ Скакун О. Ф. Теорія права і держави: підручник. Київ: Алерта, 2021. С. 257–261.

²⁴ Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація: монографія. Київ: Алерта; КНТ; ЦУЛ. 2009. С. 213.

²⁵ Орлюк О. П. Фінансове право. Академічний курс: підручник. Київ: Юрінком Інтер. 2010. С. 119.

Доктринальна позиція з цього питання не різниться в повній єдності та узгодженості, зокрема, у двотомному підручнику з податкового права М. Кучерявенко пропонує наступні основні риси податкових відносин: «опосередкованість рухом публічних грошових фондів (мобілізація, формування доходних частин бюджетів; забезпечення фінансових засад цілісності, збалансованості розвитку суспільства; винятково грошовий характер; їх організатором і власником податкових надходжень виступає держава; виникнення, зміна і припинення відбувається на підставі норм податкового права; специфічна характеристика суб'єктного складу; чітка, ієрархічна структура елементів у підґрунті правового регулювання сплати і стягнення податків і зборів; безумовна імперативність; цільова системність»²⁶.

До суттєвих ознак та особливостей податкових правовідносин В. Теремецький відносить: «соціальну значущість відносин, що виникають між певними особами (юридичними та фізичними). Особисті відносини, наприклад між платником податків і керівником податкового органу, не мають суспільно значущого характеру і не вимагають спеціального правового регулювання нормами податкового права; врегулюються шляхом застосування податкового законодавства, тобто комплексом правових норм, що контролюються різними галузями права; суб'єкти правовідносин формуються юридичний зв'язок за допомогою суб'єктивних прав та юридичних обов'язків; владні відносини між суб'єктами податкового права; виникнення пов'язане з коштами (сплата їх в дохід держави), а також з приводу придбання певних прав або дозволів (щодо зборів); чітка впевненість, яка проявляється у тому, що неможливо внести будь-які зміни без законодавчого закріплення; тривалість, що пояснюється як зв'язком із економічними відносинами, так і тим, що, будучи врегульованими нормами

²⁶ Кучерявенко М.П. Податкове право: підручник. Харків: Право, 2013. С. 257.

права, повинні стягуватися протягом всієї історії суспільно-економічного життя²⁷.

Про норму як про результат узагальнення найбільш істотних, з погляду законодавця, типових властивостей податкових правовідносин веде мову Н...Хатнюк²⁸. Зокрема, дослідник звертає увагу на те, що щодня у податкові правовідносини вступає велика чисельність платників податків. Окремі елементи таких правовідносин мають унікальний характер, що обумовлюється особою платника податків, рівнем його податкової культури, сумою сплачених податків, строком сплати тощо. Але разом з тим, у складі та змісті цих правовідносин є дещо спільне, що дозволяє виробити модельну норму, яка б охоплювала усе розмаїття фактичних податкових правовідносин та у якій індивідуальні характеристики окремих правовідносин зникають, розчиняються та не беруться до уваги.

Враховуючи викладене, співвідношення норми податкового права та податкового правовідношення є підстави розглядати як взаємозв'язок ідеального та фактичного. Податкові відносини в Україні складають предмет податково-правового регулювання, який визначений нормативно у ст. 1 ПК України²⁹ як відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, у тому числі, з приводу визначення вичерпного переліку податків та зборів, що справляються в Україні, та порядку їх адміністрування, платників податків та зборів, їх прав та обов'язків, компетенції контролюючих органів, повноважень і обов'язків їх посадових осіб під час адміністрування податків, а також відповідальності за порушення податкового законодавства³⁰. Чіткого формального визначення у законо-

²⁷ Теремецький В.І., Луцик А.М. Правове регулювання здійснення адміністративних процедур контролюючими органами у сфері оподаткування: досвід держав-членів ЄС та пропозиції для України. *Правова просвіта*. 2016. № 1.С. 121–122.

²⁸ Хатнюк Н.С. Система податкових правовідносин: проблеми теорії та практики правового забезпечення: монографія / за заг. ред. В.І. Литвиненка. Київ: «Видавництво Людмила», 2018. С. 239.

²⁹ Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

³⁰ Там само.

давстві України податкові правовідносини не мають. Існують лише вказівки щодо сфер, в яких вони з'являються, а якщо точніше – відносини, врегульовані нормами ПК України, тобто сфера його дії.

Кожен різновид модельної податкової норми реалізується завдяки правомірній поведінці суб'єктів права – найбільш поширені правовідносини, що займають центральну ланку у системі податкових відносин. Мова йде як про законослухняних платників податків, так і про правозастосовну діяльність контролюючих органів у випадках, коли права та обов'язки перших не можуть бути реалізовані або не реалізуються без участі останніх. Безумовно, держава або в її особі уповноважений орган як владні суб'єкти відносин завжди є учасниками податкових відносин.

Модель поведінки, визначена шляхом встановлення прав та обов'язків суб'єктів права, втілюється у нормах матеріального права. В окремому випадку певна їх частина може залишитися нереалізованою без дотримання певних процедур, що визначаються нормами процесуального права. У складі податково- процесуальних норм можна виокремити такі, що регламентують порядок нарахування і сплати податків та зборів, ведення податкового обліку, податкового контролю, оскарження актів контролюючих органів, притягнення до відповідальності осіб за вчинення правопорушень у сфері оподаткування, здійснення інших правових форм діяльності контролюючих органів тощо.

Серед ознак податкових правовідносин публічність варто розглядати як форму реалізації суспільних (публічних) інтересів. Податкові відносини формуються на основі норм податкового законодавства і є засобом реалізації загальних інтересів суспільства. У публічних (суспільних) відносинах суб'єкт прийняття обов'язкових рішень не пов'язаний зі згодою сторони, якій вони адресовані, і, як правило, це виникає всупереч її бажанню. Крім того, суб'єкти публічного права тісно пов'я-

зані законодавчими приписами, що виявляється зовні через вичерпний перелік повноважень та компетенції.

Публічні правовідносини, як вказує О. Харитоновна: «характеризуються як позитивне зобов'язання, передбачаючи, що суб'єкти публічного права зобов'язані діяти у певному напрямі для досягнення визначеної мети»³¹.

Із твердженням про те, що усі публічні правовідносини як правило регулюються нормами-заборами, якими окреслюється сфера неправомірної поведінки, застерігаючи суб'єктів від неї, погодитися у контексті податкового права складно.

У той же час, як справедливо підкреслює О. Мамалуй у своїй праці, наявність норми є необхідною, однак не єдиною умовою виникнення, зміни чи припинення податкових відносин, оскільки норми можуть залишатися нереалізованими³².

Крім правових приписів, запорукою формування правовідносин є волевиявлення суб'єкта податкового права, спрямоване на реалізацію прав та законних інтересів. Можна стверджувати, що податкові правовідносини є відносними, тобто мають чітко визначений склад учасників. Обов'язковий платіж здійснюється адресно; податкове зобов'язання – правовідношення активного типу. Платник податків зобов'язаний вчинити дію – сплатити, а контролюючий орган має право вимагати цього обов'язку; податковий обов'язок є цілеспрямованим. Платники податків сплачують кошти за для формування ресурсів органів державної влади.

Як вже зазначалося, кожен вид податкових відносин наділений певною автономією, а всі податкові правовідносини характеризуються галузевою єдністю в межах предмету та методу правового регулювання.

Однак, як вказує у своєму дослідженні Н. Хатнюк: «обов'язок зі сплати податку має дві фундаментальні передумови:

³¹ Харитоновна О.І. Поняття та ознаки публічних відносин. *Вісник Академії правових наук України*. 2002. № 1. С. 39–40.

³² Мамалуй О.О. Підстави виникнення, зміни та припинення податкових відносин. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2019. № 4. С. 124–128.

по-перше, закріплення підстав його виникнення та детальної моделі його виконання у законі (акті представницького органу влади); по-друге, наявність економічної основи (об'єкта оподаткування), з якою податкове законодавство пов'язує виникнення вказаного обов'язку. Органи державної влади, що беруть участь у податкових правовідносинах, не лише не здатні адміністративним (розпорядженням) актом спричинити податковий обов'язок у потенційних платників податків, що вони, за деякими виключеннями, не наділені навіть повноваженнями на те, щоб припинити або змінити його зміст після того, як згаданий обов'язок вже виник»³³.

Обмеження автономного прояву волі суб'єктів податкового права не передбачає підпорядковування волі одних суб'єктів податкового права владним вираженням щодо волі інших, що, особливо, властиво адміністративному та бюджетному праву. Навпаки, ця особливість означає абсолютне підкорення волі усіх суб'єктів податкового права даному виду правовідносин, вираженого у податковому законі.

Владність ґрунтується на використаному імперативному методі правового регулювання. А у випадку податкових правовідносин, диспозитивність може бути характерною рисою їх частини. У якості прикладу можна навести можливість самотійно платників податків представляти свої інтереси в контролюючих органах; через податкових агентів або уповноважених представників; самотійно обирати спосіб ведення обліку доходів і витрат, якщо інше не встановлено ПК України; використовувати податкові пільги на підставі нормативної бази; обирати спосіб електронної взаємодії з контролюючим органом через електронний кабінет, якщо інше не передбачено податковим законодавством; самотійно обрати спрощену систему оподаткування на визначених умовах; звернутися до центрального органу виконавчої

³³ Хатнюк Н.С. Система податкових правовідносин: проблеми теорії та практики правового забезпечення: монографія / за заг. ред. В.І. Литвиненка. Київ: «Видавництво Людмила», 2018. С. 22.

влади, що реалізує державну податкову та митну політику, із заявою про попереднє узгодження ціноутворення у контрольованих операціях (у випадку великого платника податків) тощо. Варто вказати і на презумпцію правомірності рішень платника податку, що діє у разі, якщо норма права припускає неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу (пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 ПК України)³⁴.

У той же час, як зазначає В. Чайка, у приватному праві диспозитивність, як правило, пов'язана із договірними відносинами рівноправних контрагентів, а податковому праву не притаманні риси договірних норм, тим самим, не матимуть тут правильного вияву. Зокрема, вона пов'язана із можливістю персонального вибору зацікавленим суб'єктом найбільш зручного, оптимального, на його думку, варіанта юридично значущої поведінки (звісно, на підставі та в рамках закону)³⁵.

Погоджуючись з тим, що у податковому законодавстві присутні договірні відносини, С. Литвинов вказує: «вони характеризуються насамперед імперативними методами фінансово-правового регулювання, але не диспозитивними, і жодної узгодженості й домовленості між державою та платником податків щодо сплати податків не може бути, адже в кінцевому випадку платник рано чи пізно сплатить цей платіж, причому із нарахуванням відповідної пені»³⁶.

Дійсно, у п. 2 ст. 1 Цивільного кодексу України вказується, що цивільне законодавство не поширюється на майнові відносини, а також не застосовується до майнових відносин,

³⁴ Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

³⁵ Чайка В. Диспозитивність у податковому праві. *Jurnalul juridic national: teorie și practică*. 2016. № 4 (20). С. 108.

³⁶ Литвинов С.В. Особливості визначення податкових правовідносин в Україні. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2013. № 5–6. С. 207.

які засновані на адміністративному чи іншому владному підпорядкуванні однієї сторони іншій³⁷.

Але ж мова і не йде про заміну податково-правового регулювання цивільно- правовим, а скоріше за його комплексність та можливість поєднання договірно- імперативних заasad. Не випадково у правовій доктрині є наукові позиції щодо того, що податкові відносини часто стають похідними від інших, як правило, майнових відносин.

Враховуючи характерні особливості податкових правовідносин, у предметі податкового права виокремлюють майнові (основні) та організаційні (додаткові) відносини. У роботі вже зазначалося, що серед особливостей податкових правовідносин є те, що вони мають майновий та грошовий характер. Кошти у податкових правовідносинах виступають як майнові блага, що надходять від платників податків до бюджетів і державних цільових фондів у вигляді податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

Варто зазначити, положення ст. 1 Першого Протоколу до Конвенції про захист прав та основоположних свобод людини 1950 р., в якій зазначається, що кожна фізична або юридична особа має право мирно володіти своїм майном. Ніхто не може бути позбавлений власності, якщо це не відповідає суспільним інтересам і відповідно до умов, передбачених законом і загальними принципами міжнародного права³⁸. У випадках, якщо контролюючий орган необґрунтовано вимагає більше суми, що підлягає сплаті, то платник податків як власник об'єкта оподаткування має правові підстави для захисту приватну.

Якщо аналізувати відносини з установаження та скасування податків і зборів, то відповідно до п. 4.4 ст. 4 ПК України це відбувається за волею законодавця і тому майнова ознака у даного різновиду відносин виявляється опосередковано. Відносини

³⁷ Цивільний кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 року. № 435-IV URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>

³⁸ Перший протокол до Конвенції про захист прав та основоположних свобод людини 1950 року. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_535

щодо здійснення податкового контролю, на думку Н. Хатнюк: «мають управлінську, немайнову природу, проте вони забезпечують реалізацію зобов'язання сплачувати податки і збори у порядку і розмірах, встановлених законом»³⁹. Вчений наголошує на тому, що про наявність у предметі податкового права як майнових, так і організаційних відносин стверджує більшість сучасних дослідників на пострадянському просторі.

У свою чергу, вітчизняні науковці вказують на тісне переплетіння майнових та організаційних елементів. З цієї причини досить часто по відношенню до податкових правовідносин вказують на те, що вони мають подвійну природу або називають їх організаційно-майновими.

«У деяких податкових відносинах організаційний елемент настільки домінує, що фактично витісняє майновий» – пише Н. Хатнюк⁴⁰.

Погоджуючись з твердженням про те, що податкові правовідносини мають серед ознак і майновий, і організаційний характер, вважаємо логічним та виправданим розподіл податкових правовідносин на майнові та організаційні за сутнісною ознакою. Хоча, як свідчить аналіз наведених вище доктринальних точок зору, слід виокремлювати і змішані або майново-організаційні відносини у сфері оподаткування, оскільки мова йде про правову форму виразу перерозподілу частини внутрішнього валового продукту державою на свою користь або користь місцевого самоврядування.

Якщо розглядати особливості суб'єктивного складу податкових правовідносин, то останні можна поділити на такі, що виникають між:

1) державою та платниками податків щодо визначення основних елементів оподаткування, порядку обчислення і сплати податків:

³⁹ Хатнюк Н. Принципи податкових правових відносин в Україні: реалізація та шляхи удосконалення. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 2. С. 209–214.

⁴⁰ Хатнюк Н.С. Система податкових правовідносин: проблеми теорії та практики правового забезпечення: монографія / за заг. ред. В.І. Литвиненка. Київ: «Видавництво Людмила», 2018. С. 269.

- державою та фізичними особами;
- державою та юридичними особами, їх відокремленими підрозділами; або ж:
- державою та резидентами України;
- державою та нерезидентами України.

Не слід забувати про інших можливих учасників податкових правовідносин таких як податкові агенти, податкові представники, суб'єкти, що сприяють сплаті податків (банки, наприклад) та виокремити різновиди податкових правовідносин за їх участі;

2) органами державної влади та органами місцевим самоврядуванням щодо розподілу відповідно компетенцій у податковій сфері;

3) органами державної влади та органами місцевим самоврядуванням з приводу порядку адміністрування, відповідальності за забезпечення своєчасного надходження таких платежів до відповідних фондів визначення правового положення цих органів, податків;

4) платниками податків та податковими контролюючими органами стосовно взаємних прав і обов'язків та способів їх реалізації;

5) іноземною державою (юрисдикцією) та державою або ж компетентними органами у сфері оподаткування зарубіжних країн у випадках діючих договорів про уникнення подвійного оподаткування, міжнародного обміну інформацією тощо⁴¹.

У підручнику з податкового права, підготовленому за редакцією О. Головашевича, запропоновано класифікувати правовідносини у цій сфері на: «відносні податкові правовідносини (двосторонньо індивідуалізованими) є правовідносини, що максимально деталізують суб'єктний склад, у якому чітко визначено як уповноважених, так і зобов'язаних учасників відносин та абсолютні податкові правовідносини (од-

⁴¹ Філіпович І.О. Класифікація податкових правовідносин у доктрині податкового права України. *Вчені записки Таврійського Національного Університету ім. В.І. Вернадського: Юридичні науки*. 2020. № 2. Т. 31. Ч. 2. С. 136–137.

носторонньо індивідуалізовані – виступають правовідносинами, у яких чітко і детально визначена тільки одна сторона, що виступає носієм суб'єктивного права, тоді як зобов'язаними є всі інші особи, що є учасниками правовідносин, за відсутності особливої деталізації)⁴².

Враховуючи те, що податкові правовідносини характеризуються юридичною нерівністю сторін і, як правило, мають владний характер, то можна вести мову про вертикальні податкові правовідносини. У той же час, як було вже визначено вище, для податкового права приманним є диспозитивний метод правового регулювання, хоча, звичайно, у значно меншій мірі. Тому, пропонується класифікувати податкові правовідносини на вертикальні та горизонтальні, які виникають між фізичними особами, фізичними особами та юридичною особою, фізичними особами (або організаціями) та державними органами, а також між державними органами.

У підручнику підготовленому за редакцією М. Кучерявенка з податкового права, серед підстав класифікації податкових правовідносин автори виокремлюють функції, які вони виконують: – загальнорегулятивні, тобто спрямовані на визначення принципів оподаткування та закріплення кола суб'єктів податкового права, їх загального юридичного статусу; конкретно-регулятивні, тобто спрямовані на закріплення конкретної поведінки; комплексні, що виникають на стику загальнорегулятивних і конкретно-регулятивних відносин; охоронні, тобто спрямовані на реалізацію заходів державно-примусового характеру⁴³.

У теорії права, давно відома класифікація правовідносин за їх функціональним призначенням та дає можливість розрізнити дві великі групи правовідносин – регулятивні та охоронні. Регулятивне правовідношення виникає внаслідок

⁴² Податкове право України: підручник / О.О. Головашевич, А.М. Котенко, С.М. Смичок та ін.; за ред. М.П. Кучерявенка. Харків: Право. 2018. С. 18.

⁴³ Податкове право України: підручник / О.О. Головашевич, А.М. Котенко, С.М. Смичок та ін.; за ред. М.П. Кучерявенка. Харків: Право. 2018. С. 94.

правомірного використання прав, виконання встановлених обов'язків. Охоронні відносини формуються на основі правових заборон, результатом є вчинення суб'єктами неправомірних дій (бездіяльності).

Уточнюючи думку, щодо регулятивного виду правовідносин у податковому праві, виокремлюють загальнорегулятивні та конкретно регулятивні податкові правовідносини. Загальнорегулятивні – спрямовані на закріплення принципів оподаткування, визначення конкретного кола суб'єктів податкового права та статусу в системі оподаткування. Конкретно-регулятивні податкові правовідносини – продовженням, а саме формою реалізації загальнорегулятивних відносин спрямованою на визначення конкретної поведінки суб'єктів податкового права. У даній ситуації загальні права й обов'язки проєктуються на діяльність конкретних суб'єктів. Якщо загально-регулятивні податкові правовідносини визначаються, які суспільні відносини із системи правовідносин щодо сплати податків, то конкретно-регулятивні відносини уточнюють цей процес за різними напрямками (відповідно податків та платників).

У свою чергу комплексні податкові правовідносини виникають на стику загальнорегулятивних та конкретно-регулятивних податкових правовідносин. Як зазначено у вищенаведеній навчальній літературі, вони є досить уособленими, що забезпечують конкретного платника (що відрізняє їх від загального), але однією з їх характеристик є їх складний зміст, що відрізняє їх від простих. Крім того, комплексність у правовому регулюванні проявляється можливістю здійснювати вплив на поведінку суб'єктів права у суміжних сферах державного та господарського життя або завдяки окремим режимам, що мають у складі двоякі характерні особливості. Тому можна обґрунтовано вважати, що комплексні податкові правовідносини містять у собі елементи відносин, які входять як до предмету податкового права, так і інших інститутів, підгалузей фінансового права, а також інших галузей права (відповідна пробле-

матика більш детально буде розглянута у наступному розділі монографії. Традиційним прикладом можуть бути відносини, пов'язані із сплатою єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, зокрема щодо достовірності та повноти обліку в контролюючих органах, своєчасності подання передбаченої законом звітності тощо (ст. 191 «Функції контролюючих органів» ПК України)⁴⁴.

Таким чином, комплексні податкові правовідносини можуть виникати у результаті субсидіарного регулювання нормами податкового права відносин, що входять до предмету правового регулювання в іншій сфері.

Навіть якщо згадати про особливості податкових правовідносин та норм податкового права, то на їх потенційну комплексність вказують як поєднання приватних та публічних засад в оподаткуванні, так і суміжність із деякими характеристиками інших галузей права (конституційного, адміністративного, фінансового, господарського, інформаційного та ін.). Вартим уваги є твердження про те, що податкові правовідносини мають багатоаспектний та комплексний характер, внаслідок різноманіття форм та видів податків, оскільки є основним джерелом державних фінансів, є частиною державних доходів, характерезуються єдністю приватного та публічно-правового змісту податків⁴⁵.

Усі види правовідносин є уніфікованими і взаємопов'язаними, зокрема, конкретно-регулятивні податкові правовідносини починають діяти за умови вступу у дію загальнорегулятивних, а охоронні – передбачають наявність обов'язкових правил порушенні яких тягнуть за собою застосування заходів юридичної відповідальності.

Загально- та конкретно-регулятивні правовідносини у сфері оподаткування утворюють основну масу таких від-

⁴⁴ Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

⁴⁵ Філіпович І.О. Класифікація податкових правовідносин у доктрині податкового права України. *Вчені записки Таврійського Національного Університету ім. В.І. Вернадського: Юридичні науки*. 2020. № 2. Т. 31. Ч. 2. С. 135–139.

носин у суспільстві, які врегульовують шляхом установаження суб'єктивних юридичних прав і обов'язків. Розвиток регулятивних відносин – від їх своєчасної появи до безперешкодного та правильного виконання, свідчить про повне і реальне використання права. (невипадково вони виступають якості системоутворюючого елемента серед різновидів правовідносин, що класифікуються на основі розподілу функцій права).

М. Кучерявенко основну мету регулятивних податкових правовідносин вбачає у «впорядкуванні та розвитку суспільних відносин, пов'язаних із оподаткуванням, закріпленням суб'єктивних юридичних прав, пов'язаних із виконанням податкового обов'язку гарантуючи загальні основи та передумови виконання податкового обов'язку, вони формують ту базу, на якій згодом складаються та розвиваються різноманітні види конкретно-регулятивних податкових правовідносин»⁴⁶. У продовження свого підходу згаданий дослідник виокремлює наступні характерні риси загальнорегулятивних податкових правовідносин:

- визначають самостійний об'єкт, суб'єктів, що представляють владну та зобов'язану сторони податкових правовідносин та їх загальне правове становище. Для виникнення цих відносин потрібно тільки існування загального податкового обов'язку, що здійснено в рамках ст. 67 Конституції України – такий обов'язок закріплений досить загально, безособово та орієнтований на «кожного»;
- особа, яка виступає суб'єктом загальнорегулятивних податкових правовідносин, є носієм загальних юридичних прав та обов'язків. Відсутність детальної конкретизації прав та обов'язків не виключає специфічного становища даної особи по відношенню до інших учасників цих правовідносин. Особистий характер обов'язку чи права в межах загальнорегулятивних

⁴⁶ Кучерявенко М.П. Співвідношення регулятивних та охоронних правовідносин у процедурному регулюванні оподаткування. *Проблеми законності*. 2010. № 111. С. 76.

правовідносин означає не виняткову приналежність їх тільки окремому суб'єктові, але й наявність суб'єктивних податкових прав та обов'язків у кожного суб'єкта окремо;

- закріплюють певну кореспонденцію прав та обов'язків. На рівні загальнорегулятивних податкових правовідносин мова йде про певну умовну паритетність прав та обов'язків владних і зобов'язаних осіб, тоді як конкретно-регулятивними податковими правовідносинами будуть деталізовані та сформовані далеко не однакові блоки переважно обов'язків платників податків і, насамперед, прав контролюючих органів по відношенню до перших.

Охоронні податкові правовідносини породжуються охоронними правовими нормами, передбачають здійснення заходів юридичної відповідальності та використання державних примусових заходів. Реалізуючи охоронну функцію права, охоронні податкові правовідносини носять додатковий характер⁴⁷.

Звідси випливає, що охорона положень податкових норм є основною метою охоронних податкових правовідносин. Вони виникають в умовах порушення прав та невиконання обов'язків, як реакція держави на правопорушення. Суб'єктами даного виду правовідносин є орган держави, уповноважений на застосування примусу та платник податків, до якого застосовуються такі заходи. Способи та форми державного примусу знаходять свою деталізацію у санкції податково-правової норми.

Якщо регулятивні правовідносини займають переважне місце у системі правовідносин та змістом мають перелік кореспондуючих суб'єктивних прав та юридичних обов'язків, то цілком виправдано виникнення охоронних правовідносин пов'язують із трансформацією перших. На думку М. Куче-

⁴⁷ Філіпович І.О. Класифікація податкових правовідносин у доктрині податкового права України. *Вчені записки Таврійського Національного Університету ім. В.І. Вернадського: Юридичні науки*. 2020. № 2. Т. 31. Ч. 2. С. 139.

рвенка, процес переходу регулятивних податкових правовідносин в охоронні пов'язується зі зміною поведінки учасників, із трансформацією правомірної поведінки у неправомірну⁴⁸. Вчений допускає, що це може відбутися у випадку своєчасного та точного виконання податкового обов'язку платником протягом певного періоду часу та допущеним ним потім правопорушенням. У той же час, на його думку, виникнення охоронних податкових правовідносин можливо і за допомогою інших способів.

У контексті податкових правовідносин концептуальне положення теорії охоронних правовідносин полягає в тому, що захист порушених суб'єктивних прав та законних інтересів, а також реалізація заходів юридичної відповідальності відбуваються у рамках нових, не існуючих до порушення права, охоронних правовідносин⁴⁹.

Відповідно до зміщення акценту у регулюючій функції права у сферу статичної або динамічної спрямованості виділяють: активні податкові правовідносини та пасивні податкові правовідносини. Правовідносини активного типу передбачають вчинення певних позитивних активних дій (постановка на облік, сплата податку, подання податкової декларації тощо). У правовідносинах пасивного типу зміст обов'язків полягає в утриманні від певних дій (заборона встановлення індивідуальних пільгових ставок місцевих податків та зборів для окремих юридичних осіб та фізичних або звільнення їх від сплати таких податків та зборів)⁵⁰.

За характером податкових норм, що зумовлюють податкові правовідносини пропонується класифікувати останні на:

1) матеріальні податкові правовідносини, що виникають на основі матеріальних норм податкового права та закріплюють права й обов'язки суб'єктів податкових правовідносин;

⁴⁸ Кучерявенко М.П. Податкове право України: підручник. Харків: Право, 2012. С. 78.

⁴⁹ Чорна А.М. Розмежування правовідносин, які виникають з питань забезпечення прав суб'єктів підприємницької діяльності у сфері оподаткування. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2017. № 2. С. 132–142.

⁵⁰ Кучерявенко М. П. Податкове право: підручник. Харків: Право, 2013. С. 86.

2) процесуальні податкові правовідносини, що виникають на підставі процесуальних норм податкового права в процесі реалізації суб'єктивних прав і обов'язків⁵¹.

Матеріальні податково-правові відносини виникають на підставі норм матеріального права та є юридичною формою реалізації суб'єктивних прав та обов'язків платників податків, контролюючих органів. Матеріальні правові інститути регулюють суспільні відносини в ідеалі та є абстрактним вирішенням питання за наявності відповідних умов.

Податково-процесуальні правовідносини є основною формою реалізації податково-процесуальних норм. Очевидним є те, що такі відносини є різновидом податкових правовідносин та виникають тоді, коли є потреба у реалізації певної матеріальної правової норми, забезпеченні публічного інтересу щодо акумулювання податків, зборів, платежів та здійснення її контрольних функцій при наповненні бюджету, захисті прав та законних інтересів платників податків.

У дефініцію податкових процесуальних вкладається розуміння того, що це суспільні відносини (як правило, неюрисдикційного характеру) які виникають у галузі оподаткування через реалізацію приписів матеріальних та процесуальних податкових правових норм та врегульовані процесуальними нормами податкового права⁵².

На думку Н. Махиніч, під податково-процесуальними правовідносинами пропонує розуміти складний, динамічний, інтелектуально-вольовий вид суспільних відносин, урегульований процесуальними нормами податкового права, що виникають та розвиваються у зв'язку з потребою у реалізації податкових матеріально- та процесуально-правових норм⁵³.

⁵¹ Лучковська С.І. Фінансове право: навчальний посібник. Київ: КНТ, 2010. С. 159.

⁵² Криницький І.С. Теоретичні проблеми податкового процесу: монографія. Харків: Право, 2009. С. 234.

⁵³ Махиніч Н.В. Процесуальні норми податкового права як юридична гарантія захисту прав та законних інтересів платників податків. *Актуальні проблеми правознавства*. 2016. № 2. С. 57–58.

За результатами проведеного власного дослідження нею вказується на:

- розділ 1 ПК України «Загальні положення», який містить положення процесуально-правового характеру (наприклад, ст. 35 ПК України, якою в загальному вигляді окреслено порядок сплати податків та зборів)⁵⁴;
- розділ 2 ПК України «Адміністрування податків, зборів, платежів»⁵⁵, де законодавцем процесуально деталізовано загальні аспекти адміністрування податків, зборів та платежів, в т. ч. листування з платниками податків (ст. 42 ПК України), умови повернення помилково та/або надмірно сплачених грошових зобов'язань та пені (ст. 43 ПК України); питання податкової звітності (подання податкової декларації (ст. 49 ПК України), внесення змін до податкової звітності (ст. 50 ПК України); надання податкових консультацій (ст. 52 ПК України); визначення суми податкових та/або грошових зобов'язань платника податків, порядок їх сплати та оскарження рішень контролюючих органів (ст. ст. 54, 56 ПК України); здійснення податкового контролю (обліку платників податків, зокрема у ст. 64 ПК України); інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів (ст. 74 ПК України); проведення перевірок (ст. ст. 76–79 ПК України); погашення податкового боргу платників податків (ст. 102 ПК України); застосування міжнародних договорів та погашення податкового боргу за запитами компетентних органів іноземних держав (ст. 103 ПК України); заходи відповідальності (ст. 114 ПК України)⁵⁶;
- розділи III–XII ПК України, у статтях яких конкретизований процесуальний аспект окремих податків, зборів,

⁵⁴ Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

⁵⁵ Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

⁵⁶ Там само.

платежів (податку на прибуток підприємств, податку та додану вартість, податку на доходи фізичних осіб тощо) (зокрема, це питання порядку та строків сплати податків); спрощеної системи оподаткування (розділ XIV ПК України), оподаткування платників податків в умовах дії угод про розподіл продукції (розділ XVIII ПК України)⁵⁷. Зважаючи на те, що податкові правовідносини ґрунтуються на юридичних фактах, а за ознакою відповідності правовим нормам, юридичні факти-дії поділяють на правомірні та неправомірні, можна говорити про податкові відносини, пов'язані з оподаткуванням (із сплатою податків та зборів, а також такі, що виникають щодо їх стягнення у примусовому порядку).

Податкові правовідносини, враховуючи об'єкт з приводу якого вони виникають, складає сукупність відносин щодо встановлення, адміністрування та сплати податків, зборів; податкового контролю; захисту прав та законних інтересів учасників податкових правовідносин; притягнення до відповідальності за вчинення правопорушень у сфері оподаткування та інші. (що теж може розглядатися як прояв розмаїтості податкових правовідносин).

Крім того, на думку Н. Хатнюк у податкових правовідносинах слід виділяти дві окремі групи: загальні та спеціальні. При цьому, на думку вченого, загальні податкові правовідносини «виникають між платником податків та державою (муніципальним утворенням) з приводу виконання податкового зобов'язання платника податків та мають майновий характер, а спеціальні виникають у процесі виконання податкових зобов'язань платника податків перед державою та, між платником податків та податковими органами, банками тощо»⁵⁸. Під-

⁵⁷ Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

⁵⁸ Хатнюк Н. С. Місце податкових правовідносин у фінансовому праві України. *Підприємство, господарство і право*. 2017. № 1. С. 165–170.

хід щодо класифікації податкових правовідносин пропонує І. Пасічна у⁵⁹:

1) відносини прямого оподаткування та непрямого оподаткування – за формою оподаткування;

2) відносини щодо оподаткування фізичних осіб, оподаткування юридичних осіб або змішані – за суб'єктами;

3) відносини щодо оподаткування доходів, оподаткування майна, оподаткування споживання – за об'єктом оподаткування;

4) відносини з приводу сплати податків та стягнення податків – за способом сплати;

5) відносини основні та похідні – за соціально-економічним значенням;

6) відносини власне податкові та зі справляння зборів, внесків, мита, плат як різновиди основних, а також інформаційні, контрольні, охоронні як різновиди похідних;

7) відносини податкової звітності та податкової таємниці як різновиди інформаційних відносин; деліктні, спірні, правовідносини провадження у справі про податкове правопорушення та правовідносини відповідальності за порушення податкового;

8) відносини щодо встановлення податків, обчислення податків та перерахування податків – за стадіями оподаткування.

Після виокремлення такої кількості різновидів податково-правових відносин не модно проігнорувати класифікацію, за якою критерієм виступає їх тривалість у часі – короткотривалі та довготривалі.

До короткотривалих податкових правовідносин належать ті податкові правовідносини, які припиняються після виконання обов'язку (наприклад, сплата туристичного збору громадянином України). У свою чергу до довготривалих відносяться ті податкові правовідносини, які мають своє існування певний, відносно тривалий час (облік доходів і витрат, складення звітності щодо обчислення і сплати податків та зборів суб'єктом підприємницької діяльності).

⁵⁹ Пасічна І.О. Податкові правовідносини в Україні: стан та перспективи розвитку. авто-реф. дис. ... канд. юрид. наук:12.00. Запоріжжя, 2014. С. 8,13.

Проведене вище дослідження дає підстави стверджувати те, що податкові правовідносини є особливим різновидом суспільних відносин, що виникає з метою забезпечення законних публічних та приватних інтересів їх учасників через регламентоване нормою права коло суб'єктивних прав та обов'язків у сфері оподаткування. Значущість податкових правовідносин характеризується ще й тим, що вони формують фінансові основи існування самої держави і забезпечують реалізацію її завдань та функцій⁶⁰.

Увесь спектр податкових правовідносин є системою їх різновидів, що варіюються залежно від обраного критерію класифікації, та може бути представлений наступним чином: 1) за сутнісною ознакою (майнові, організаційні та змішані); 2) за особливістю суб'єктивного складу (між державою та платниками, державою з однієї сторони та органами місцевого самоврядування, контролюючими органами, іноземними державами (юрисдикціями), відповідно, – з іншої; контролюючими органами та платниками); 3) за деталізацією суб'єктивного складу (абсолютні та відносні); 4) за юридичною нерівністю сторін (горизонтальні та вертикальні); 5) за динамічною спрямованістю (активні та пасивні); 6) за функціональною спрямованістю (регулятивні, охоронні та комплексні); 7) за характером податкових норм (матеріальні та процесуальні); 8) за тривалістю у часі (короткотривалі та довготривалі); 9) за формою оподаткування (прямого та непрямого оподаткування)⁶¹.

Конституційно-правові, управлінські, майнові та інші аспекти податкових відносин знаходять своє відображення у категоріальному апараті, принципах, інструментах правового регулювання та формують розгалужену систему податкових правовідносин.

⁶⁰ Філіпович І.О. Податкові відносини як об'єкт правового регулювання: узагальнення методологічних основ та новації подальшого. *Вісник Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут»*. Політологія. Соціологія. Право. 2019. № 1. С. 117.

⁶¹ Філіпович І.О. Класифікація податкових правовідносин у доктрині податкового права України. *Вчені записки Таврійського Національного Університету ім. В.І. Вернадського: Юридичні науки*. 2020. № 2. Т. 31. Ч. 2. С. 138.

1.2 Співвідношення податкових та інших видів правовідносин

Як уже зазначалося, податкові правовідносини мають комплексний, міждисциплінарний характер. Це обумовлено соціальним, економічним та юридичним аспектом податкових правовідносин. Однак дана характеристика є не особливою податкових правовідносин, а швидше характерною рисою правової комунікації людей у результаті якої виникають суб'єктивні права та юридичні обов'язки їх учасників.

З метою визначення співвідношення податкових правовідносин з іншими видами правовідносин, слід розглянути не лише питання їх розмежування, але й конкуренції та взаємодії. У спеціальній літературі визначають два підходи до визначення поняття та встановлення зв'язку податкових правовідносин з іншими⁶². За першим підходом податкові правовідносини трактуються як різновид суспільних відносин, специфіка яких обумовлена нормами податкового законодавства. Згідно іншої точки зору – під податковими правовідносинами розуміються економічні та організаційні відносини та їх об'єктивні властивості, що обумовлюють необхідність їх зарахування до сфери податково-правового регулювання та охорони.

Розмежування правовідносин між галузями та в межах галузі має практичне значення для правильної реалізації можливостей, визначених правовими приписами. З особливою уважністю слід ставитися до класифікації правовідносин за умов наявності множинності механізмів правового регулювання або диспозитивності форм реалізації конкретних правових норм⁶³.

Як зазначає В. Теремецький: «комплексне правове регулювання податкових відносин нормами різних галузей публіч-

⁶² Філіпович І.О. Характеристика співвідношення між податковими та конституційно-правовими відносинами. *Право і суспільство*. 2020. № 2. С. 271.

⁶³ Там само. С. 274.

ного та приватного права не встановлює чітких меж системи податкових правовідносин; головним критерієм відмінності податкових правовідносин від інших наразі залишається факт їх урегулювання нормами податкового законодавства, а додатковими критеріями пропонується вважати їх спеціальну захищеність нормами податкового законодавства й можливість податкового правозастосування до суб'єктів та об'єктів цих відносин»⁶⁴.

У наукових публікаціях, автор вказує на те, що податкові відносини – це суспільні відносини, урегульовані не лише нормами податкового або фінансового права⁶⁵. Це обумовлено тим, що низка податкових відносин взагалі не потребує правової регламентації (при здійсненні організаційної, підготовчої, інформаційної, аналітичної, масово-роз'яснювальної та іншої діяльності державних органів); крім того, податкові відносини регулюються податковим законодавством України.

Звертаючись до ст. 3 ПК України, стає зрозумілим, що податкове законодавство складається з Конституції України; самого ПК України; Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України; чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування; нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання Податкового кодексу України та законів з питань митної справи; рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів⁶⁶.

⁶⁴ Теремецький В.І. Адміністративно-правове регулювання податкових відносин в Україні. автореф. дис. ... док. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2013. С. 11.

⁶⁵ Теремецький В.І. Адміністративні процедури у сфері податкових правовідносин. *Теорія і практика інтелектуальної власності*. 2012. № 1. С. 97.

⁶⁶ Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

У ст. 5 ПК України закріплений пріоритет податкового законодавства по відношенню до іншого законодавства, що відображенням відомої аксіоми про перевагу галузевого законодавства над «непрофільним». Зокрема, поняття, правила та положення, встановлені ПК України та законами з питань митної справи, застосовуються виключно для регулювання відносин, передбачених ст. 1 відповідного кодексу. 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. Інші терміни, що застосовуються у згаданому кодексі і не визначаються ним, використовуються у значенні, встановленому іншими законами⁶⁷.

Пріоритетність податкового законодавства по відношенню до інших правових норм, що можуть врегульовувати податкові відносини, визначена і п. 7.3 ст. 7 ПК України: «будь-які питання щодо оподаткування регулюються відповідним кодексом і не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів, що містять виключно положення щодо внесення змін до нього та/або положення, які встановлюють відповідальність за порушення норм податкового законодавства»⁶⁸. У п. 3 Підрозділу 10 ПК України уточнюється про те, що в разі якщо законодавчими актами передбачені інші правила справляння податків, зборів, що регулюються ПК України, застосовуються правила саме згаданого кодексу⁶⁹.

Таким чином, тлумачення податкових правовідносин як суспільних відносин, врегульованих нормами податкового права, вказує на обмеженість сегменту правовідносин, що становлять предмет даного дослідження, а це, в свою чергу, слугує відо-

⁶⁷ Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

⁶⁸ Там само.

⁶⁹ Там само.

браженням пріоритетності норм податкового щодо інших норм права. У той же час, існують випадки регламентації інших видів правовідносин формами (джерелами) податкового права, хоча за своєю природою до податкових правовідносин вони не належать. Зокрема, В. Теремецький вказує на можливість регламентації нормами ПК України трудових, кримінально-виконавчих, господарських, цивільних та адміністративних відносин⁷⁰.

З'ясовується факт того, що нормативно-правові акти, котрі регулюють правовідносини у сфері оподаткування, складають певну систему, якій властиві значна кількість форм (джерел) правового регулювання податкових відносин, що належать до різних галузей права (конституційного, адміністративного, фінансового, кримінально-процесуального тощо) та сфер (соціальної, фінансово- економічної, бюджетної), а також визначають особливий статус контролюючих органів. Однак слід зауважити, що питання податкових правовідносин та питання правовідносин у сфері оподаткування, хоч і лежать в одній площині, однак не є тотожними. Уявляється, що предметне коло правовідносин у сфері оподаткування є значно ширшим за аналогічне у податкових правовідносинах. Тому, повертаючись до окреслених вище завдань, варто зосередити свою увагу саме на відносинах, врегульованих податково-правовою нормою, а саме нормою, яка входить до системи податкового права та виражається через податкове законодавство⁷¹.

Як бачимо, крім податкового законодавства, на даний вид правовідносин поширюють свою дію приписи інших галузей законодавства, не дивлячись на те, що законодавцем розмежовані сфери їх регулювання, а також інших структурних складових фінансового права.

Співвідношення податково-правових та конституційно-правових відносин.

⁷⁰ Теремецький В.І., Луцик А.М. Правове регулювання здійснення адміністративних процедур контролюючими органами у сфері оподаткування: досвід держав-членів ЄС та пропозиції для України. *Правова просвіта*. 2016. № 1. С. 116.

⁷¹ Філіпович І.О. Характеристика співвідношення між податковими та конституційно-правовими відносинами. *Право і суспільство*. 2020. № 2. С. 273.

Конституційно-правові відносини у навчальній літературі розглядаються як нормативно визначені суспільно-політичні відносини, що виникають, змінюються або припиняються внаслідок діяльності чи поведінки суб'єктів конституційно-правових відносин і породжують конституційні права й обов'язки учасників цих відносин⁷². Щодо суб'єктного складу таких відносин, то серед них варто виокремити державу, органи публічної влади, а також фізичних та юридичних осіб приватного права, що також можуть виступати і суб'єктами податкових правовідносин.

Щодо можливості реалізації конституційних прав та обов'язків у межах правовідносин різних галузей права у конституційно-правовій літературі була висловлена думка про це. Однак, на думку Ю. Данилюка, така позиція: «допускає можливість реалізації прав та обов'язків, які закріплені в конституційно-правових нормах, поза межами конституційно-правових відносин, а це, на його погляд, неможливо в тому плані, що до складу адміністративної, фінансової чи будь-якої іншої правосуб'єктності не можуть бути включені права та обов'язки, які закріплені в конституційно-правових нормах. Інша річ, коли суб'єкти конституційно-правових відносин одночасно можуть бути суб'єктами інших видів правовідносин. Тобто будь-який учасник суспільних відносин одночасно може володіти різними видами галузевої правосуб'єктності»⁷³.

Звідси можна зробити висновок про те, що у контексті співвідношення податково-правових та конституційно-правових відносин вони можуть мати спільних суб'єктів, наділених відповідними галузевими правомочностями. Публічність як ознака податкових правовідносин вказує, як вже було вище зазначено, на наявність у складі учасників владного суб'єк-

⁷² Конституційне право України: підручник / Погорілко В.Ф., Федоренко В.Л.; за заг. ред. В.Л. Федоренка. Вид. 4-е, переробл. і допов. Київ, 2012. С. 513.

⁷³ Філіпович І.О. Характеристика співвідношення між податковими та конституційно-правовими відносинами. *Право і суспільство*. 2020. № 2. С. 274.

та, який реалізує відповідні повноваження щодо зобов'язаних осіб з метою задоволення публічних потреб та інтересів⁷⁴.

Що стосується об'єктів окреслених видів правовідносин, то слід розпочати з того, що об'єктами конституційних правовідносин виступають, головним чином, вищі соціальні суспільні цінності, що набувають конституційного рангу й отримують закріплення в конституційних принципах, загально-регулятивних нормах, програмних або декларативних положеннях. Такими цінностями (благами) є конституційний лад, народний і державний суверенітет, демократія, влада народу, державна влада, місцеве самоврядування, права і свободи людини і громадянина, права і свободи людини і громадянина, інтереси суспільства і держави, внутрішня і зовнішня політика, функції і повноваження держави та органів державної влади і посадових осіб, право і законність, мир та міжнародне співробітництво⁷⁵.

У предмет податкового права включаються суспільні відносини, пов'язані із встановленням, зміною та скасуванням податків, зборів, обов'язкових платежів. У цих відносинах виявляється владно-організуюча роль держави і органів місцевого самоврядування; і держава, і органи місцевого самоврядування у цих відносинах виражають публічний фінансовий інтерес. Податки мають публічне призначення, оскільки метою їх адміністрування є формування публічних грошових фондів, що виступають фінансовою основою діяльності держави та необхідною умовою реалізації покладених на неї функцій. Основний фінансовий документ – Державний бюджет України – серед джерел свого формування має таку складову як податкові платежі, що становлять істотну частку надходжень, та переконливо свідчать про участь платника податків у фінансуванні державою публічних витрат.

⁷⁴ Філіпович І.О. Характеристика співвідношення між податковими та конституційно-правовими відносинами. *Право і суспільство*. 2020. № 2. С. 272.

⁷⁵ Конституційне право України: підручник / Погорілко В.Ф., Федоренко В.Л.; за заг. ред. В.Л. Федоренка. Вид. 4-е, переробл. і допов. Київ, 2012. С. 327.

Таким чином, до об'єктів податкових правовідносин слід відносити відповідні податки та збори, які є економічним та соціальним інструментом, у певному розумінні благом, спрямованим на розвиток держави і суспільства за відсутності якого неможливо побудувати соціальну державу. Тому є підстави вважати, що об'єкти податкових та конституційних правовідносин є дотичними, іноді суміщаються (інтереси суспільства та держави, повноваження держави та органів державної влади і посадових осіб, міжнародне співробітництво), але у більшості випадків різняться⁷⁶. Визначаючи співвідношення двох різновидів правовідносин, слід згадати і те, що конституційне або державне право заклало фундамент розвитку фінансового права, складовою якого є податкове право. Основні конституційні принципи у якості загальноправових перейшли до спеціального податкового законодавства.

Відповідно до ст. 67 Конституції України⁷⁷, кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Цей конституційний обов'язок є абстрактним і деталізується у нормах ПК України через необхідність (ст. 16 ПК України)⁷⁸:

- стати на облік у контролюючих органах в порядку, встановленому законодавством України;
- вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів;
- подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим та митним законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів;

⁷⁶ Філіпович І.О. Характеристика співвідношення між податковими та конституційно-правовими відносинами. *Право і суспільство*. 2020. № 2. С. 273.

⁷⁷ Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 року. URL: <http://surl.li/xqpuer>

⁷⁸ Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

- подавати контролюючим органам інформацію в порядку, у строки та в обсягах, встановлених податковим законодавством та ін⁷⁹.

Крім того, це саме положення виконує охоронні функції і захищає інтереси всіх платників, оскільки забороняє необґрунтовано збільшувати податковий тягар шляхом надання податковим нормам зворотної сили⁸⁰.

Таким чином, податкове законодавство уточнює та деталізує зміст конституційного обов'язку, визначає умови та порядок його виконання, вказує на негативні наслідки в разі вчинення правопорушення у цій сфері. А із конституційно-правового підходу правова природа встановлення загального обов'язку зі сплати податків має публічно-конституційний характер Конституційні засади регулювання податкових відносин не обмежуються виключно змістом ст. 67, оскільки в основу правового забезпечення оподаткування покладено й принципи, що є загальноправовими (ст.ст. 1, 8, 13, 21, 24 та інші Конституції України). Принципи, що закладені в основу податкових правовідносин, мають системний характер і пов'язані з низкою відповідних статей Основного Закону України як щодо визначення вихідних засад упорядкування податкових відносин, так і щодо закріплення повноваження владних суб'єктів у цій сфері (ст.ст. 74, 92, 116, 132, 138, 143 Конституції України). Виключно законами України встановлюються система оподаткування, податки і збори. Податкові правовідносини, що передбачають як обов'язкового суб'єкта державу, пов'язані з багатьма аспектами її функціонування. У контексті джерел конституційне право, що має базове значення для всіх правових галузей та інститутів, відіграє таку саму роль і щодо податкового права. Так, Конституція України встановлює пріоритет міжнародного права над правом національним. Учасники податкових відносин з іноземним

⁷⁹ Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

⁸⁰ Філіпович І.О. Характеристика співвідношення між податковими та конституційно-правовими відносинами. *Право і суспільство*. 2020. № 2. С. 274.

елементом за нормативно-правову основу регламентації братимуть положення міжнародних договорів (угод, конвенцій), які у разі колізії міжнародно-правової та внутрішньодержавної норми матимуть перевагу⁸¹.

Щодо з'ясування взаємозв'язку конституційних правовідносин із податковими, слід окрему увагу приділити процесу податкового нормотворення, а саме законотворення. Відповідно до ст. 75 Конституції України⁸², єдиним органом законодавчої влади в Україні є парламент – Верховна Рада України. До повноважень Українського парламенту належить прийняття законів; затвердження Державного бюджету України та внесення змін до нього, контроль за виконанням Державного бюджету України, прийняття рішення щодо звіту про його виконання; визначення засад внутрішньої і зовнішньої політики; затвердження загальнодержавних програм, у т.ч. економічного розвитку; надання законом згоди на обов'язковість міжнародних договорів України та денонсація міжнародних договорів України (ст. 85 Конституції України).

Визначені Конституцією України та законами України владні повноваження мають органи місцевого самоврядування, серед яких і визначена п. 4 ст. 4 ПК України можливість установлювати і скасовувати податки і збори, а також їх пільги: «Установлення і скасування податків та зборів, а також пільг їх платникам здійснюються відповідно до цього Кодексу Верховною Радою України, а також Верховною Радою Автономної Республіки Крим, сільськими, селищними, міськими радами та радами об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад у межах їх повноважень, визначених Конституцією України та законами України».

На питання про те, чи є підстави вважати відносини з приводу прийняття, зміни чи скасування норми податкового за-

⁸¹ Філіпович І.О. Характеристика співвідношення між податковими та конституційно-правовими відносинами. *Право і суспільство*. 2020. № 2. С. 275.

⁸² Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 року. URL: <http://surl.li/xqpure>

кону податковими, слід відповісти негативно. У якості основного аргументу є те, що така законотворча діяльність жодним чином не відрізняється від законотворчої діяльності щодо створення, зміни та скасування, наприклад, цивільно-правової норми (єдина особливість – згідно з пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України⁸³, зміни до будь-яких елементів податків і зборів не можуть вноситися пізніше, ніж за 6 місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому діятимуть нові правила й ставки; податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися впродовж податкового року). У той же час, законотворча техніка та процедура прийняття податкового закону відповідатиме вимогам і правилам, визначеним нормами конституційного права.

Важливу роль у розвитку податкових правовідносин відіграють правові позиції Конституційного Суду України, який відповідно до положень ст. 147 Конституції України вирішує питання про відповідність Конституції законів України та у передбачених Конституцією випадках інших актів, здійснює тлумачення Конституції України, а також інші повноваження відповідно до Конституції⁸⁴.

Таким чином, і конституційні, і податкові відносини характеризуються ознаками публічності та соціальності, мають переважно імперативний характер, регулюються та охороняються правовими нормами. У той же час, з конституційно-правової позиції правова природа встановлення загального обов'язку зі сплати податків має публічно-конституційний характер, а конституційно-правові відносини частково характеризуються первинністю по відношенню до податково-правових⁸⁵.

Співвідношення податково-правових та адміністративно-правових відносин. У багатьох зарубіжних країнах і фі-

⁸³ Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

⁸⁴ Філіпович І.О. Характеристика співвідношення між податковими та конституційно-правовими відносинами. *Право і суспільство*. 2020. № 2. С. 274.

⁸⁵ Там само. С. 276.

нансове, і податкове право є частиною адміністративного права (наприклад, в Німеччині). Саме тому, відносини, що виникають у сфері справляння податкових платежів по праву регулюються нормами адміністративного права. Забезпечення ефективного функціонування податкової системи України в значній мірі залежить від адміністративно- правового регулювання податкових відносин як одного із способів державного управління суспільними процесами. Це обумовлене необхідністю формування чітких організаційних структур і процедур, а також побудови системи відносин, які б забезпечили простоту, ефективність та оперативність виконання обов'язків зі сплати податків і зборів з одночасним гарантуванням та суворим дотриманням прав і законних інтересів усіх платників податків. Про взаємозв'язок адміністративних та податкових процедур наукова спільнота не один раз наголошувала у своїх дослідженнях.

У механізмі правового регулювання податкових відносин беруть участь органи виконавчої влади, які реалізують державно-владні відносини. Однак учасниками податкових правовідносин є лише ті з них, через які безпосередньо реалізується функція фінансового забезпечення держави і муніципальних утворень податковими надходженнями. І податкове, і адміністративне право, входячи у сферу публічного права, в якості основного способу правового регулювання наділені методом владних приписів⁸⁶.

Крім того, податкове право запозичило чимало адміністративно-правових категорій та конструкцій таких як посадова особа, компетенція, адміністративна відповідальність, адміністративний арешт майна тощо. У той же час, якщо адміністративно-правові відносини за своєю суттю є виключно організаційними, то податково-правові відносини – майнові відносини.

Адміністративні процедури у податковій сфері супроводжують або обслуговують відносини, що виникають між

⁸⁶ Теремецький В. І. Адміністративні процедури у сфері податкових правовідносин. *Теорія і практика інтелектуальної власності*. 2012. № 1. С. 97.

державою та іншими суб'єктами податкового права щодо руху коштів від грошових фондів платників податків і зборів до бюджетів і централізованих грошових фондів держави⁸⁷. Класифікаційний поділ адміністративних процедур, які здійснюються у сфері оподаткування здійснений А. Луцик⁸⁸ на підставі відповідних основних критеріїв: 1) за видом (спрямованістю) діяльності ДПС України – на внутрішні й зовнішні; 2) за наявності чи відсутності спору в податкових правовідносинах – на юрисдикційні та неюрисдикційні; 3) за суб'єктом ініціативи – на заявні й втручальні; 4) за рівнем урегульованості здійснення адміністративної процедури – на звичайні (формальні) і спрощені (неформальні).

Адміністративні процедури надають правову форму внутрішньо- організаційній та зовнішній діяльності контролюючих органів. Вони визначають порядок і послідовність дій їх посадових осіб щодо прийняття управлінських рішень, спрямованих на врегулювання внутрішньо-організаційної діяльності, та вирішення індивідуальних справ.

Як вважає С. Стеценко, класифікація адміністративних процедур, що реалізуються в діяльності органів публічної адміністрації повинна складатися з процедур про адміністративні правопорушення (що розглядаються в адміністративному, а не судовому порядку), процедур про адміністративні оскарження, нормотворчих процедур, дозвільних процедур, реєстраційних процедур, контрольних процедур, атестаційних процедур тощо⁸⁹.

На думку М. Кучерявенка існують процедури, які не виражають винятково податкову природу, та ті, що властиві тільки податковому праву. У якості перших виступають нормотворчі, регулятивні та охоронні процедури, других – облікові податкові процедури, процедури сплати податків і зборів, проце-

⁸⁷ Луцик А.М. Види адміністративних процедур у сфері оподаткування в Україні. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2014. № 5–2. Т. 3. С. 450.

⁸⁸ Там само. С. 50.

⁸⁹ Стеценко С.Г. Адміністративне право України: навчальний посібник. Київ: Атіка, 2008. С. 266.

дури податкової звітності, процедури податкового контролю та податкові процедури адміністративного узгодження⁹⁰.

Як уже було зазначено, взаємодія податкового та адміністративного права виявляється у т.ч. через встановлення відповідальності за порушення податкового законодавства. Охоронна функція податкового права зумовлена тим, що адміністративна відповідальність забезпечує виконання платниками податків їх обов'язків, наприклад, відповідальність за порушення податкового законодавства⁹¹, врегульована Главою 11 ПК України⁹². Одночасно адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства, що утворюють склади адміністративних проступків, закріплюється окремими статтями Кодексу про адміністративні правопорушення України (ст. ст. 163–163-4)⁹³. Одночасно застосування адміністративних санкцій за адміністративні правопорушення у податковій сфері також неможливе без застосування категорій податкового права⁹⁴. Адміністративно-процесуальне право визначає можливості захисту прав учасників податкових правовідносин, а також ефективність норм податкового права у спірних ситуаціях.

Таким чином, і податкові, і адміністративні відносини пов'язані владним елементом, оскільки у своєму складі мають суб'єкт публічного права, що у своїй діяльності чітко слідує визначеній цілі та має за призначення задоволення публічних інтересів. У механізмі правового регулювання даних відносин переважає метод владних приписів або імперативний метод. Певний сегмент податкових правовідносин має чітко виражену адміністративно-правову природу, наприклад відносини

⁹⁰ Кучерявенко М.П. Правова природа процедурного регулювання. *Юрист України*. 2011. № 2 (15). С. 29.

⁹¹ Кучерявенко М.П. Податкове право: підручник. Харків: Право, 2013. 536 с.

⁹² Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

⁹³ Кодекс України про адміністративні правопорушення: Закон України від 07 грудня 1984 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text>

⁹⁴ Товкун Л.В. Відповідальність за порушення податкового законодавства як складова фінансової відповідальності. *Вісник ХНУ ім. Каразіна. Серія «Право»* 2014. № 1106 (17). С. 85.

з питань податкового обліку, що у своїй сукупності відносяться до організаційних податкових правовідносин. Тому у питанні співвідношення згаданих вище правовідносин, варто наголосити як на спільних, так і відмінних рисах. Останні проявляються в тому, що якщо податкові відносини виникають у зв'язку із справлянням податків та інших обов'язкових платежів та врегульовані нормами податкового права, то адміністративні правовідносини виникають у сфері державного управління та мають виключно організаційний характер.

Співвідношення податково-правових та кримінально-правових відносин. Кримінальне законодавство містить декілька складів податкових злочинів: ст. 212 «Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)» та ст. 212 «Ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» Кримінального кодексу України (далі – КК України)⁹⁵. Крім того є і інші статті КК України, за якими можливе відкриття кримінального провадження за наслідками податкових перевірок⁹⁶:

- ст. 190 (шахрайство);
- ст. 191 (привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем);
- ст. 205 (фіктивне підприємництво);
- ст. 209 (відмивання доходів);
- ст. 222 (шахрайство з фінансовими ресурсами);
- ст. 358 (підроблення документів);
- ст. 366 (службове підроблення);
- ст. 367 (службова недбалість).

Кримінальне право, з однієї сторони, забезпечує захист фіскальних інтересів держави, а з іншої – правозастосовна податкова практика базується на нормах податкового законодавства, що забезпечує правильну кваліфікацію злочинів у сфері оподаткування.

⁹⁵ Кримінальний кодекс України: Закон України від 5 квітня 2001 року. URL. <http://surl.li/llbpzt>.

⁹⁶ Кримінальний кодекс України: Закон України від 5 квітня 2001 року. URL. <http://surl.li/llbpzt>.

Кримінальні правовідносини або предмет правового регулювання кримінального права – це суспільні відносини, які забезпечують стан захищеності життєво важливих інтересів особи, суспільства, держави від злочинних посягань⁹⁷. У науковій та навчальній літературі визначення кримінальних правовідносин знайти досить важко, оскільки мова йде не про правову регламентацію відносин, а про визначення правопорушень, основною відмінністю між якими є юридична оцінка (кваліфікація) поведінки учасників. Юридична оцінка такої поведінки трансформується в залежності від етапу розвитку суспільства, у т. ч. ринкових відносин, та їх правового регулювання нормами цивільного, господарського, податкового права. Нові погляди на суспільні відносини призводять до перегляду кримінально-правової політики держави, таким чином, оновлюючи кримінальне законодавство через його криміналізацію чи декриміналізацію діянь (дій, бездіяльності).

У контексті співвідношення відносин, регламентованих нормами податкового та кримінального права, слід констатувати певну дихотомію. Дія кримінально-правових норм, як вже було вище зазначено, спрямована на охорону податкових правовідносин, що обумовлено важливістю податків як інструменту соціально-економічного розвитку. Виникаючи у межах податкового права, відносини розвиваються, однак у будь-який момент може статися відхилення від моделі, закріпленої як вимога податково-правової норми. Виникає спір, під час розв'язання якого відбувається поєднання правової регламентації нормами податкового та, у разі відкриття кримінального провадження, кримінального права. Причому у контексті співвідношення неузгоджених податкових зобов'язань і кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків за ст. 212 КК України⁹⁸, важливим є наступне: «... якщо

⁹⁷ Сухонос В.В. Кримінальне право України. Загальна частина: підручник. Суми: Університетська книга, 2016. С. 13.

⁹⁸ Кримінальний кодекс України: Закон України від 5 квітня 2001 року. URL: <http://surl.li/llbpzt>

платник податків оскаржує рішення контролюючого органу в адміністративному порядку та/або до суду, повідомлення про підозру у вчиненні кримінального правопорушення щодо ухилення від сплати податків не може ґрунтуватися виключно на відповідному рішенні контролюючого органу до закінчення процедури адміністративного оскарження або до остаточного вирішення справи судом» (п. 22 ст. 56 ПК України), а у разі оскарження до суду платником податків рішення податкового органу обвинувачення особи в ухиленні від сплати податків не може ґрунтуватися на такому рішенні до остаточного вирішення справи судом за винятком випадків, коли обвинувачення не тільки базується на оскаржуваному рішенні, а й доведено на підставі додатково зібраних доказів відповідно до вимог кримінально-процесуального законодавства України...»⁹⁹.

Таким чином, регулювання податкових відносин та забезпечення публічних інтересів через визначення кримінальної відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування нерозривно пов'язані. Податкове правопорушення є первинним по відношенню до вирішення питання про настання кримінальної відповідальності. У КК України лише ст. 212 визначає кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків та зборів. Дана стаття не конкретизує способи такого ухилення, однак пов'язує настання кримінальної відповідальності із розміром несплачених податків і зборів.

Співвідношення податково-правових та цивільно-правових відносин.

Податкове законодавство та цивільне законодавство мають близький за змістом предмет правового регулювання – майнові відносини, проте різняться методами. З цієї причини норми цивільного законодавства досить обмежено застосовуються до податкових правовідносин. З метою належного застосування норм відповідного законодавства у кожному конкретному

⁹⁹ Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

випадку слід з'ясувати – які відносини виникають у сторін: податкові чи цивільні. І якщо цивільні відносини знаходяться у горизонтальній площині, то для податкових відносин характерним є їх розміщення у вертикальних площинах одночасно із спільною горизонтальною основою. Тому, про тісний зв'язок свідчать багато факторів, серед яких суб'єктний склад, характеристика об'єкту, окремі правові принципи та категорії, деякі процедурні та процесуальні елементи.

ПК України не вказує на випадки застосування цивільного законодавства до податкових правовідносин. Пункти 5.2 та 5.3 ст. 5 ПК України¹⁰⁰, вказують на перевагу у правовому регулюванні норм податкового права по відношенню до інших правових норм. Лише тоді, коли терміни, що застосовуються у цьому кодексі не знайшли свого визначення в ньому, слід звертатися до положень інших законів, у яких наявним є відповідне тлумачення.

Таким чином, з метою з'ясування окремих аспектів податкових відносин можливим є використання положення цивільного законодавства, а також проведення відповідної аналогії із цивільно-правовими відносинами. Мова йде про уточнення окремих понять (наприклад, відчуження майна, страхування, пеня та штраф тощо) або ж запозичення окремих догвірних (цивілістичних) конструкцій до правових можливостей взаємодії платників податків та контролюючих органів (наприклад, пп. 14.1.155 п. 14.1 ст. 14 ПК України – інститут податкової застави або п. 39.6 ст. 39 ПК України – договір за результатами попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях)¹⁰¹.

Однак, слід пам'ятати, що податкове законодавство за своєю природою не призначене для регулювання фінансової діяльності суб'єктів господарювання. У той же час цивільні пра-

¹⁰⁰ Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

¹⁰¹ Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

вовідносини призводять до наслідків, що мають значення для податкових відносин, оскільки об'єкти оподаткування виникають, як правило, в результаті укладення цивільно-правових угод. Обов'язок сплати встановлених ПК України¹⁰². податків і зборів може виконуватися платником податків лише після отримання доходів у власність, користування чи володіння.

Майновим «забарвленням» податкові правовідносини завдячують майновим благам, що виступають їх об'єктом, а саме – грошовим коштам (фінансовим ресурсам), що надходять до бюджетів і державних цільових фондів від платників податків та обов'язкових платежів. Грошовий характер податкових правовідносин відрізняється від аналогічної властивості цивільних правовідносин, оскільки гроші у перших виступають об'єктом правового регулювання, а у других – засобом платежу.

Відмінність податкових правовідносин від цивільних правовідносин полягає також у самостійності волевиявлення їх учасників. Відносини сторін засновані на підпорядкуванні однієї сторони (платника податків) іншій (державі в особі її органів чи органів місцевого самоврядування)¹⁰³.

Основною особливістю, що визначає інші відмінні риси податкових правовідносин, є те, що вони виникають у процесі утворення державних грошових фондів, тобто в процесі фінансової діяльності держави. Це відносини по формуванню публічних доходів за рахунок приватних осіб або ж відносини щодо переміщення майнових благ від однієї особи до іншої.

Крім того, податковим правовідносинам характерно обов'язкова наявність суб'єкта, яким виступає держава в особі контролюючих органів, наділених владними повноваженнями. Відповідальність недобросовісної сторони податкових відносин настає безпосередньо перед державою, а не іншою стороною.

¹⁰² Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

¹⁰³ Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: підручник / М.Я. Азаров та ін.; за заг. ред. М.Я. Азарова. Київ: Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010. Т. 1. С. 312.

У контексті визначення взаємозв'язку податкових та цивільних правовідносин слід зазначити, що для обох цих різновидів правовідносин характерним є використання правових механізмів, що спроможні обслуговувати лише майнові відносини, а саме механізми заліку та списання безнадійних боргів.

Окремі аспекти правовідносин щодо справляння податків і зборів можуть проявлятися через обов'язкове стягнення податків, зборів, а також пені з фізичних осіб та організацій, що здійснюється у судовому порядку, регламентованому завдяки цивільно-процесуальному чи господарсько-процесуальному праву. У випадку виконання рішення про примусове стягнення сум податку, збору або пені виникають процедурні відносини, що регулюються Законом України «Про виконавче провадження»¹⁰⁴. Зокрема, відповідно до п. 87.11 ст. 87 ПК України «Джерела сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків» стягнення податкового боргу за рішенням суду здійснюється державною виконавчою службою відповідно до закону про виконавче провадження¹⁰⁵. Крім того, згідно з п. 41.2 ст. 41 ПК України¹⁰⁶ до органів стягнення відносяться і державні виконавці в межах своїх повноважень.

Таким чином, податкові відносини, як і цивільні, врегульовані нормами права. Разом з тим, якщо для податкових відносин характерним та основним джерелом (формою) виступає нормативно-правовий акт, то цивільні відносини мають як нормативне, так і договірне регулювання. Податкові відносини регулюються податково-правовими нормами, в основі яких лежить метод владних приписів, а обов'язок платника податку має публічно-правове, а не приватноправове забарвлення, і виявляється він в імперативній формі.

¹⁰⁴ Про виконавче провадження: Закон України від 2 червня 2016 року. № 1404-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1404-19>.

¹⁰⁵ Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: підручник / М.Я Азаров та ін.; за заг. ред. М.Я Азарова. Київ: Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010. Т. 1. С. 312.

¹⁰⁶ Там само.

За такою ознакою як волевиявлення сторін, то податкові правовідносини не можуть надавати йому такого забарвлення як вільне, що обумовлене тим, що проявляються у формах, визначених державою.

За суб'єктним складом податкові правовідносини характеризуються обов'язковою наявністю уповноваженого владного суб'єкта з однієї сторони та платника податків з іншої (мова не йде про відносини щодо оподаткування з іноземним елементом), що має наслідком нерівність сторін у власному виборі. Відносини, в яких держава не виявляє владної компетенції, не можуть бути віднесені до податкових. У цивільно-правових відносинах сторони характеризуються відносною рівністю, підпорядкування одного суб'єкта таких відносин іншому виключається. Уповноважений владний суб'єкт не є обов'язковим їх учасником.

Вказані різновиди відносин є відносинами, що виникають з приводу грошових коштів. І якщо через податкові відносини відбувається сплата їх в дохід держави, а також придбання певних прав або дозволів (щодо зборів), то цивільні відносини за загальним правилом мають еквівалентно-платний характер, властивий звичайному обміну економічними благами.

Співвідношення податкових та фінансових правовідносин.

Податкове право традиційно розглядається представниками фінансово-правової науки як невід'ємна частина фінансового права, причому, як зазначає І. Самсін, належить до його традиційних інститутів, існування яких у фінансовому праві науково обґрунтоване й визнається більшістю знавців фінансів¹⁰⁷. І як уже було окреслено вище, з цього випливає те, що податковим відносинам притаманні усі ознаки фінансових відносин. Вони беруть початок та розвиваються у фінансовій сфері діяльності державних і місцевих органів влади на стадії формування державних та місцевих доходів; однією із сторін завжди є держава або уповноважений нею орган чи місце-

¹⁰⁷ Самсін І.Л. Податкове зобов'язання в механізмі фінансово-правового регулювання (методологічний аспект): автореф. дис. ... док. юрид. наук. Харків, 2014. С. 34.

вий орган влади, виступають зовнішнім правовим вираженням і закріпленням економічних відносин; мають грошовий та майновий характер; проявляються у формах, визначених державою.

Із визначення, запропонованого М. Кучерявенко, можна виокремити специфічні властивості податкових правовідносин, що виділяють їх в окрему групу у складі фінансових правовідносин¹⁰⁸:

- відносини, що виникають відповідно до податкових норм (регулюють установлення, введення та скасування податкових платежів) та юридичних фактів;
- учасники відносин наділені суб'єктивними правами та юридичними обов'язками, що пов'язані зі сплатою податків і зборів.

Фінансові правовідносини, крім податкових, включають бюджетні, банківські, валютні, емісійні відносини, що обумовлено різноаспектністю фінансової діяльності держави та органів місцевого самоврядування.

Поняття податкової системи активно використовується в рамках бюджетного права через те, що ним врегульовуються відносини щодо формування дохідної частини бюджетів. В. Чайка справедливо відзначає: «Іманентний зв'язок сфери податкових відносин із фінансово-бюджетною системою держави дозволив деяким ученим ототожнювати предмет податкового та бюджетного законодавства, яке є найбільшим підрозділом фінансового права»¹⁰⁹. Даний підхід обумовлений природою податкових і бюджетних відносин, що полягає у необхідності трансформації податкових надходжень до бюджетів. Далі дослідник зауважує, що норми бюджетного законодавства не регламентують безпосередньо відносини з порядку й умов формування та утворення бюджетів, вони визначають перелік його дохідних статей, а також встановлю-

¹⁰⁸ Кучерявенко М.П. Податкове право: підручник. Харків: Право, 2013. С. 93.

¹⁰⁹ Чайка В.В. Співвідношення податкового права з іншими галузями права та законодавства. *Актуальні проблеми держави і права*. 2014. № 143. С. 132–140.

ють порядок зарахування податків і зборів на бюджетні рахунки. Водночас ці норми не регулюють умови й порядок нарахування та сплати податків і зборів, так само не регламентують інші відносини й аспекти, що об'єктивно супроводжують податкову систему держави. Звідси В. Чайка робить висновок про те, що податки трансформуються в доходи державного бюджету з моменту їх зарахування на єдиний казначейський рахунок, а отже, з цього моменту в дію вступають норми бюджетного законодавства¹¹⁰. Цим самим нею розмежовуються податкові та бюджетні правовідносини.

Сплата податків та зборів у сучасних умовах розвитку суспільства є неможливою за відсутності банківського «супроводу». Банк є учасником податкових правовідносин, як особа, на яку покладено обов'язок обчислювати, утримувати та перераховувати податок із доходів платника податків (п. 18.1 ст. 18 ПК України)¹¹¹. Таким чином, відносини між банком і державою виникають на підставі юридичних фактів відповідно до норм податкового права у зв'язку з податковим обов'язком саме перерахування податків і зборів до бюджетів.

Останніми роками все більше публікацій присвячені окресленню правового статусу банків як суб'єктів податкових правовідносин. Зокрема, працях І. Пасічної¹¹², Я. Берназюка¹¹³ та ін.

Зі свого боку, І. Пасічна уточнює та вказує на те, що необхідно вести мову про осіб, які не лише сприяють сплаті податків, але й сприяють їх поверненню, забезпечують виконання інших обов'язків основних суб'єктів податкових правовідносин (наприклад, при поверненні надміру сплачених сум податків і зборів, наданні податкової знижки банки здійснюють

¹¹⁰ Чайка В.В. Співвідношення податкового права з іншими галузями права та законодавства. *Актуальні проблеми держави і права*. 2014. № 143. С. 137–138.

¹¹¹ Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

¹¹² Пасічна І.О. Банки як суб'єкти податкових правовідносин. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Юриспруденція. 2014. № 12. Том 1. С. 142–144.

¹¹³ Берназюк Я.О. Банки як суб'єкти податкових правовідносин: автореф. дис. ... кан. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2004. 170 с.

перерахування коштів на користь платника податків)¹¹⁴.

Банки сприяють реалізації прав та обов'язків контролюючих органів, що від імені держави здійснюють податковий контроль. Так, зокрема банки зобов'язані надавати контролюючим органам довідки та/або копії документів про наявність банківських рахунків платників податків (ст. 69 ПК України)¹¹⁵, виконувати рішення про зупинення видаткових операцій платника податків (ст. 89 ПК України)¹¹⁶ та про стягнення коштів платника податків, який має податковий борг (ст. 95 ПК України)¹¹⁷.

Таким чином, податкові та банківські правовідносини мають спільні елементи суб'єктного складу. Крім того, у предметному колі відносин також спостерігається сегмент, де дані різновиди перетинаються, а точніше – банківські правовідносини виступають в ролі допоміжних по відношенню до податкових.

У контексті співвідношення податкових та фінансових правовідносин, слід зупинитися на інституті відповідальності за порушення законодавства про податки і збори, що є гарантією забезпечення прав та законних інтересів їх учасників, та одночасно специфічним правовідношенням держави та суб'єктом податкового правопорушення. Слід згадати те, що фінансова відповідальність є самостійним видом юридичної відповідальності, а податкова відповідальність є складовою частиною фінансової відповідальності.

У роботах Л. Товкун підкреслюється, що податкова відповідальність повинна розглядатись у якості складової фінансової відповідальності. На його думку, податкова відповідальність включає в себе: відповідальність за скоєння власно податкових правопорушень; відповідальність за порушення

¹¹⁴ Пасічна І.О. Банки як суб'єкти податкових правовідносин. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Юриспруденція. 2014. № 12. Том 1. С. 143.

¹¹⁵ Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

¹¹⁶ Там само.

¹¹⁷ Там само.

законодавства про податки та збори у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон; відповідальність за порушення банками обов'язків, передбачених законодавством про податки та збори¹¹⁸.

Порушення податкового законодавства є підставою притягнення платників податків до відповідальності. У залежності від того, яке порушення податкового законодавства лежить в основі відповідальності, вона може розглядатись як різновидність фінансової, адміністративної, кримінальної відповідальності.

Таким чином, податкові правовідносини є відносно самостійним сегментом фінансових правовідносин і займають автономне положення щодо інших відносин, врегульованих нормами цієї галузі. Фінансово-правові норми й принципи поширюють свій регулятивний вплив на податкові відносини (наприклад, різновид зобов'язальної норми фінансового права щодо обов'язку сплачувати податки і збори), у той же час все податково-правове регулювання спрямоване на забезпечення повноти й своєчасності сплати податків і зборів, що разом з іншими правовими механізмами отримання державних і муніципальних доходів забезпечує накопичення публічних грошових коштів.

Співвідношення податкових та міжнародно-правових відносин.

Норми податкового права, що носять міжнародно-правовий характер, у наш час широко застосовуються. Це пояснюється тим, що норми численних міжнародних конвенцій з питань усунення подвійного оподаткування, укладені з урахуванням принципів міжнародного права та ратифіковані Верховною Радою України, є частиною національного податкового законодавства. Таким чином, виникає постановка питання про фактичне існування міжнародно-правових податкових правовідносин.

¹¹⁸ Товкун Л.В. Відповідальність за порушення податкового законодавства як складова фінансової відповідальності. *Вісник ХНУ ім. Каразіна. Серія «Право»* 2014. № 1106 (17). С. 84–86

У доктрині міжнародного права панує ідея про те, що протягом останніх ста років в юриспруденції практично в усіх без виключення державах, а також на світовій арені сформувалася відносно нова та комплексна, міжсистемна галузь права, – міжнародне податкове право, вихідними якого є наступні засади:

- кожна сучасна держава економічно існує головним чином завдяки оподаткуванню; предметом оподаткування у широкому розумінні виступає економічна діяльність окремих осіб, що пов'язана із майном, доходами, різноманітними операціями тощо;
- економічна діяльність в сучасних умовах не визнає державних кордонів, вона все менше обмежується територією окремої держави і протягом останніх десятиліть набуває глобального, загальносвітового характеру;
- політична та державна влада окремої юрисдикції обмежена власною територією, а тому окрема держава виявляється нездатною у повній мірі здійснити повноваження по відношенню до транскордонної, а тим більше глобальної економічної діяльності. Така діяльність підпадає під юрисдикцію декількох держав¹¹⁹.

Актуалізує процес з'ясування суті питання про існування податкових відносин з іноземним елементом і позиція сучасних дослідників, які відносять міжнародні податкові договори (угоди, конвенції) до елементів системи джерел податкового права, надаючи їм статусу основних¹²⁰. Співвідношення значення та ролі міжнародного і національного права у регулюванні податкових відносин дозволяє дійти висновку про те, що у кожного рівня правового регулювання існує у певній мірі виключна сфера відносин, що підпадає під відповідний правовий вплив. У той же час, неможливо розглядати ізольовано норми міжнародного та національного податкового права.

¹¹⁹ Михалчич В.М. Теоретичні підходи до визначення поняття «Міжнародне податкове право». *Юридичний науковий електронний журнал*. 2014. № 4. С. 248–251.

¹²⁰ Данілов С. Європейські стандарти у податкових правовідносинах. *Підприємництво, господарство і право*. 2020. № 6. С. 183–187.

Традиційно правове регулювання податкових відносин з іноземним елементом відбувається на внутрішньодержавному рівні, з урахуванням положень укладених державами (юрисдикціями) міжнародних податкових договорів, основним призначенням яких є уникнення подвійного оподаткування, а також захист інтересів суб'єктів приватного та публічного права, регулювання проблем ухилення від сплати податків, вироблення процедури вирішення спірних питань.

У контексті міжнародного права виокремлюють наступні різновиди міжнародних податкових відносин¹²¹:

1) між державами про розмежування податкових юрисдикцій під час укладення відповідних податкових договорів;

2) між державами та міжнародними організаціями про порядок здійснення податкового міжнародно-правового регулювання (наприклад, відносини між державами-членами ОЕСР (Організації економічного співробітництва та розвитку) та безпосередньо інститутами ОЕСР);

3) між податковими / фінансовими відомствами різних держав;

4) між державами та фізичними особами / організаціями – платниками податків у випадках правовідносин з іноземним елементом;

5) між спеціально сформованими міжнародними податковими арбітражами та учасниками арбітражного провадження у випадках, коли їх створення передбачене положеннями міжнародного договору.

Перераховані вище відносини мають одночасно властивості, характерні як для податкових відносин, так і для міжнародних (зокрема, через те, що виходять за межі однієї держави). Щодо їх співвідношення, то варто наголосити на їх тісній взаємодії, взаємопроникненні та взаємодоповненні.

Отже, дослідження сутності та особливостей податкових правовідносин, у тому числі аналіз існуючих наукових підхо-

¹²¹ Михалчич В.М. Теоретичні підходи до визначення поняття «Міжнародне податкове право». *Юридичний науковий електронний журнал*. 2014. № 4. С. 248–251.

дів щодо визначення поняття, класифікації та співвідношення з іншими видами правовідносин, надали змогу досягнути таких висновків:

Податкові відносини є складною та динамічною категорією, що постійно видозмінюються в результаті суспільно-політичного устрою, спрямовані на формування фінансових ресурсів для забезпечення виконання державою та органами місцевого самоврядування покладених на них функцій. Такі відносини відображають якісні властивості оподаткування, а також виступають індикатором його ефективності, що цілком впливає на стан фінансової безпеки держави.

Сутність податків в фінансовій безпеці держави, яка полягає у тому, що вони створюють фінансові умови для стабільного розвитку соціально-економічної сфери країни, забезпечується її стійкість до фінансових шоків, забезпечують державу достатніми фінансовими ресурсами для реалізації покладених на неї завдань, виступають гарантом стабільності.

Ця видова суспільних відносин виникає з метою забезпечення законних публічних та приватних інтересів їх учасників через регламентоване нормою права коло суб'єктивних прав та обов'язків у сфері оподаткування. Спектр податкових правовідносин є системою їх різновидів, що варіюються в залежності від обраного критерію класифікації, та може бути представлений наступним чином: 1) за сутнісною ознакою (майнові, організаційні та змішані); 2) за особливістю суб'єктивного складу (між державою та платниками, державою з однієї сторони та органами місцевого самоврядування, контролюючими органами, іноземними державами (юрисдикціями), відповідно, – з іншої; контролюючими органами та платниками); 3) за деталізацією суб'єктивного складу (абсолютні та відносні); 4) за юридичною нерівністю сторін (горизонтальні та вертикальні); 5) за динамічною спрямованістю (активні та пасивні); 6) за функціональною спрямованістю (регулятивні, охоронні та комплексні); 7) за характером

податкових норм (матеріальні та процесуальні); 8) за тривалістю у часі (короткотривалі та довготривалі); 9) за формою оподаткування (прямого та непрямого оподаткування).

Конституційно-правові, управлінські, майнові та інші аспекти податкових відносин знаходять своє відображення у категоріальному апараті, принципах, інструментах правового регулювання та формують розгалужену систему податкових правовідносин.

Податкові правовідносини перебувають у тісному взаємозв'язку з іншими видами правовідносин, що обумовлено комплексністю поняття податку та особливостями, що йому притаманні, зокрема:

1) конституційні і податкові відносини характеризуються ознаками публічності та соціальності, мають переважно імперативний характер, регулюються та охороняються правовими нормами. У той же час, з конституційно-правової позиції, правова природа встановлення загального обов'язку зі сплати податків має публічно-конституційний характер, а конституційно-правові відносини частково характеризуються первинністю по відношенню до податково-правових;

2) податкові, і адміністративні відносини пов'язані владним елементом, оскільки у своєму складі мають суб'єкт публічного права, що у своїй діяльності чітко слідує визначеній цілі та призначенням має задоволення публічних інтересів. У механізмі правового регулювання даних відносин переважає метод владних приписів або імперативний метод. Певний сегмент податкових правовідносин має чітко виражену адміністративно-правову природу, наприклад, відносини з питань податкового обліку, що у своїй сукупності відносяться до організаційних податкових правовідносин. Тому у питанні співвідношення згаданих вище правовідносин, варто наголосити як на спільних, так і відмінних рисах. Останні виявляються в тому, що якщо податкові відносини виникають у зв'язку із справлянням податків та інших обов'язкових платежів

та врегульовані нормами податкового права, то адміністративні правовідносини виникають у сфері державного управління та мають виключно організаційний характер;

3) у контексті співвідношення відносин, регламентованих нормами податкового та кримінального права, слід констатувати певну дихотомію. Виникаючи в межах податкового права, відносини розвиваються, однак у будь-який момент може статися відхилення від моделі, закріпленої як вимога податково-правової норми. Регулювання податкових відносин та забезпечення публічних інтересів через визначення кримінальної відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування нерозривно пов'язані. Податкове правопорушення є первинним по відношенню до вирішення питання про настання кримінальної відповідальності. У КК України лише ст. 212 визначає кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків та зборів. Дана стаття не конкретизує способи такого ухилення, однак пов'язує настання кримінальної відповідальності із розміром несплачених податків і зборів;

4) податкові відносини, як і цивільні, врегульовані нормами права. І якщо для податкових відносин характерним та основним джерелом (формою) виступає нормативно-правовий акт, то цивільні відносини мають як нормативне, так і договірне регулювання. Податкові відносини регулюються податково-правовими нормами, в основі яких лежить метод владних приписів, а обов'язок платника податку має публічно-правове, а не приватноправове значення і виявляється в імперативній формі. Для податкових правовідносин не характерною є свобода волевиявлення сторін, оскільки такі відносини існують у формах, визначених державою. За суб'єктним складом податкові правовідносини характеризуються обов'язковою наявністю уповноваженого владного суб'єкта з однієї сторони та платника податків – з іншої (мова не йде про відносини щодо оподаткування з іноземним елементом), що має наслідком нерівність сторін у власному виборі. Вказані різновиди

відносини є відносинами, що виникають з приводу грошових коштів. І якщо через податкові відносини відбувається сплата їх в дохід держави, а також придбання певних прав або дозволів (щодо зборів), то цивільні відносини за загальним правилом мають еквівалентно-платний характер, властивий нормальному товарообміну, вартісним економічним відносинам;

5) податкові правовідносини є відносно самостійним сегментом фінансових правовідносин і займають автономне положення щодо інших відносин, врегульованих нормами цієї галузі. Фінансово-правові норми й принципи поширюють свій регулятивний вплив на податкові відносини (наприклад, різновид зобов'язальної норми фінансового права щодо обов'язку сплачувати податки і збори), у той же час все податково-правове регулювання спрямоване на забезпечення повноти й своєчасності сплати податків і зборів, що поряд з іншими правовими механізмами отримання державних і муніципальних доходів забезпечує накопичення публічних грошових коштів;

6) природа податкових і бюджетних відносин, що полягає у необхідності трансформації податкових надходжень до бюджетів, є близькою. Однак норми бюджетного законодавства не регулюють умови й порядок нарахування та сплати податків і зборів, так само не регламентують інші відносини й аспекти, що об'єктивно супроводжують функціонування податкової системи держави;

7) податкові та банківські правовідносини мають спільні елементи суб'єктного складу. Крім того, у предметному колі відносин також спостерігається сегмент, де дані різновиди переплітаються, а точніше банківські правовідносини виступають в ролі допоміжних по відношенню до податкових;

8) податкові та міжнародні відносини мають одночасно властивості, характерні як для перших, так і для других та перебувають у тісній взаємодії, взаємопроникненні та взаємодоповненні.

РОЗДІЛ 2

ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ

ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН

У КОНТЕКСТІ РОЗБУДОВИ

ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

2.1 Суб'єкти податкових правовідносин, їх права та обов'язки

Податкові відносини є правовим зв'язком між суб'єктами податкового права, що виникає у процесі реалізації їх прав та обов'язків з приводу обчислення й сплати податків і зборів, обліку платників, подання податкової звітності, здійснення контролю, притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства, а також оскарження рішень і дій (бездіяльності) контролюючих органів та їх посадових осіб. Під відносинами розуміють поведінку учасників, що проявляється у різних формах взаємозалежності, взаємозв'язку та взаємодії¹²².

При виникненні податкових правовідносин, враховуючи закріплення податкового обов'язку в Основному Законі держави, саме держава в особі контролюючого органу та платник податків є сторонами переважної більшості даних відносин. Владний характер податкових відносин проявляється в тому, що саме держава встановлює імперативи, а платники їх виконують¹²³. При цьому, у переважній більшості випадків

¹²² Філіпович І.О. Дотримання вимог податкового законодавства суб'єктами податкових відносин у процесі адміністрування податків. *Фіскальна політика в умовах макроекономічної стабілізації*: матеріали V Науково-практичного інтернет-семінару, м. Ірпінь, 24 лютого – 6 березня 2020 року. Ірпінь, 2020. С. 90.

¹²³ Пасічна І.О. Податкові правовідносини в Україні: стан та перспективи розвитку. автореф. дис. ... канд. юрид. наук:12.00. Запоріжжя, 2014. С. 12.

ніхто з учасників податкових правовідносин не може вплинути на зміст таких «команд» (умови оподаткування, строки сплати тощо). Хоча останніми роками спостерігаються спроби кореляції інтересів держави і платників податків завдяки проведенню громадських (публічних) обговорень проєктів нормативно-правових актів у сфері оподаткування.

Здобутки загальної теорії права дають підстави розуміти під суб'єктами правовідносин суб'єктів права, які вступають у правовідносини з метою реалізації своїх прав та обов'язків. При цьому вчені наголошують на тому, що «поняття «суб'єкт правовідносин» не є чимось аморфним, позаособистісним»¹²⁴.

Завжди мова йде про людей, які перебувають у різних статусах – пересічного громадянина, посадової особи, об'єднання людей у різні організаційні форми. Із поняттям «суб'єкт права» категорія суб'єкта правовідносин співвідноситься як умова та наслідок, оскільки та чи інша особа визнається суб'єктом правовідносин, якщо вона має здатність бути суб'єктом права, тобто наділена правосуб'єктністю. Враховуючи те, що правовідносини є не єдиною формою реалізації норм права, суб'єкт права не завжди є учасником правовідносин.

У юридичній літературі достатньо довгий період обговорювалося питання щодо співвідношення понять «суб'єкт права», «суб'єкт правовідносин», «учасник правовідносин». Дослідженню специфіки сторін податкових правовідносин присвячували свої роботи Ю. Аністратенко, О. Баїк, О. Барін, М. Жернаков, Л. Касьяненко, М. Кучерявенко, Є. Маринчак, І. Пасічна, М. Перепелиця, О. Покатаєва, Н. Пришва, Г. Стріяшко, В. Теремецький, А. Цимбалюк та ін.

У історичній ретроспективі превалюючою була думка про те, що поняття «суб'єкт права» є тотожним поняттю «суб'єкт правовідносин». Проте для сучасної правової науки характерною є тенденція розгляду поняття «суб'єкт права» як ширшого по відношенню до поняття «суб'єкт правовідносин». Ю. Гич-

¹²⁴ Загальна теорія права: підручник / М.І. Козюбри та ін.; за заг. ред. М.І. Козюбри. Київ: Ваїте, 2016. С. 228.

ка те, що: «поняття «суб'єкт права» охоплює як потенційні можливості, так і їх реалізацію та використовується як більш широке поняття за своїм значенням, на відміну від терміну «суб'єкт правовідносин» («учасник правовідносин»)»¹²⁵.

У ПК України відсутня стаття, яка прямо визначає перелік суб'єктів податкових правовідносин, на цьому також наголошує К. Янішевська, однак є окремі статті, які визначають поняття та особливості платника податків (ст. 15 ПК України), податкового агента (ст. 18 ПК України)¹²⁶, представника платника податків (ст. 19 ПК України), функції та права контролюючих органів (ст.ст. 191, 20 ПК України) тощо¹²⁷. Про державу як безпосередній суб'єкт фінансових (а саме податкових) правовідносин, а не через уповноважені органи, йде мова у публікації Н. Чернишової та О. Теличко про особливості фінансових правовідносин. Інші автори вважають, що держава як суб'єкт права сама безпосередньо в правовідносинах участі не бере, а виступає лише за допомогою своїх органів¹²⁸.

Визнання індивідуальних та колективних осіб суб'єктом податкового права відбувається завдяки поширенню на них дії нормативно-правових актів у сфері оподаткування. Суб'єктами податкових правовідносин мають бути визнані ті, хто безпосередньо вступає між собою у правовий зв'язок, передбачений податковим законодавством, є його стороною, учасником (індивідуальний та колективний суб'єкт) та має суб'єктивні права та відповідні юридичні обов'язки¹²⁹.

У юридичній науці виокремлюють загальну, галузеву та спеціальну правосуб'єктність. І якщо перша свідчить про

¹²⁵ Гичка Ю.М. Адміністративно-правовий погляд на участь державних органів в податкових правовідносинах. 2022. № 4. С. 53–58.

¹²⁶ Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

¹²⁷ Янішевська К.Д. Правовий статус податкового агента як суб'єкта фінансового права: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Суми, 2017. С. 39.

¹²⁸ Філіпович І.О. Дотримання вимог податкового законодавства суб'єктами податкових відносин у процесі адміністрування податків. *Фіскальна політика в умовах макроекономічної стабілізації*: матеріали V Науково-практичного інтернет-семінару, м. Ірпінь, 24 лютого – 6 березня 2020 року. Ірпінь, 2020. С. 90.

¹²⁹ Там само. С. 90

здатність особи бути суб'єктом права в межах певної правової системи, то друга – здатність особи бути учасником правовідносин тієї чи іншої галузі права. Щодо третьої – мова йде про здатність особи бути учасником певного кола правовідносин у межах галузі права.

Правосуб'єктність сторони (учасника) правовідносин включає правоздатність, тобто здатність суб'єкта права мати права та обов'язки, дієздатність, тобто здатність суб'єкта права своїми діями набувати для себе права та обов'язки, самостійно їх реалізовувати, та деліктоздатність, тобто здатність особи нести юридичну відповідальність за скоєні правопорушення. У цьому контексті М. Кучерявенко зазначає, що правосуб'єктність реалізує функції правового регулювання через конкретизацію кола суб'єктів, осіб, потенційно здатних бути носіями суб'єктивних юридичних прав і обов'язків¹³⁰.

Для визначення правосуб'єктності однозначно важливим є законодавче закріплення прав та обов'язків платника податків, що відбувається в обов'язковому порядку. Причому це може бути як спеціальний документ (хартія, декларація, біль, акт прав та обов'язків платника податків), так і складати окремі статті або розділ у податковому законі. Контролюючі органи мають регламентовані повноваження у сфері оподаткування, для них визначені завдання та функції. Нормативне закріплення їх переліку є своєрідною гарантією балансу приватного та публічного інтересів. У той самий час, дискреційність повноважень контролюючих органів може допускатися, однак мати визначені законом межі та порядок здійснення. При цьому у відносинах між платником податків та контролюючим органом діє презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи підзаконного акта припускає неоднозначне трактування прав та обов'язків суб'єктів податкових правовідносин. Розсуд у податково-правовому регулюванні – це доволі нове явище, поява якого зумовлена

¹³⁰ Кучерявенко М.П. Податкове право: підручник. Харків: Право, 2013. С. 326.

багатьма факторами серед яких і необхідність забезпечення надання якісних публічних послуг та формування збалансованої податкової системи. Винятково важливим є й визначення переліку тих ситуацій, за яких правозастосовний суб'єкт не володіє розсудом з огляду на наявність лише одного визначеного законом варіанта правового вирішення того чи іншого питання. Здійснити це слід шляхом встановлення чітких підстав розсуду, а також аналізу тих факторів ситуації правозастосування, котрі призводять до виникнення у правозастосовного суб'єкта помилкового переконання про наявність у нього розсуду в конкретній ситуації.

М. Жернаков уточнює, що особа може бути суб'єктом певних правовідносин лише за наявності у неї правосуб'єктності, що визначає можливу участь її у таких правовідносинах; якщо особа потенційно здатна мати, своїми діями набувати та здійснювати права та обов'язки в певній сфері суспільних відносин, вона відповідно може їх реалізувати в певних конкретних правовідносинах¹³¹. На думку М. Перепелиці податкову правосуб'єктність можна визначити як встановлену нормами фінансового права здатність особи бути носієм юридичних обов'язків і прав у відносинах, які регулюють встановлення, зміну, відміну податкових платежів, їх сплату або стягнення з метою формування доходної частини бюджетів¹³². До речі, дослідниця визнає у якості активного суб'єкта у податкових правовідносинах не лише владного суб'єкта, а й платника податків, обираючи для цього такий критерій як здійснення активних дій, але залишає без уваги те, що ініціатива виникнення податкового обов'язку належить лише державі та уповноваженим державним органам.

І якщо у деяких галузях права можливість певного суб'єкта мати права й обов'язки не завжди означає можливість са-

¹³¹ Жернаков М.В. Правове регулювання представництва у сфері оподаткування: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2009. С. 39.

¹³² Перепелиця М.О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні: автореф. дис. канд. юрид. наук. Харків, 2002. С. 10.

мостійного набуття і здійснення цих прав і обов'язків (цивільне право), то для податкового права в окремих випадках є підстави не роз'єднувати правосуб'єктність на структурні компоненти, оскільки право- та дієздатність виникають у юридичної особи одночасно.

Досліджуючи податкову правосуб'єктність фізичних та юридичних осіб Є. Маринчак вказує: «квінтесенція цього правового терміну виявляється в його спеціальній публічно-правовій природі, антропоцентричній сутності та специфіці реалізації правоздатності, дієздатності та деліктоздатності основних суб'єктів податкового права»¹³³. Однак автор публікації не зауважує про таку особливість податкової правосуб'єктності як недоцільність розмежування право- та дієздатності, а зосереджується на її характеристиці як наслідку наявності цивільної правосуб'єктності. Навпаки, мова йде про взаємодію та взаємодоповнення таких елементів податкової правосуб'єктності як податкова правоздатність та податкова дієздатність. Податкова правоздатність є здатністю особи мати права та обов'язки зі сплати певних податків та зборів, які встановлені ПК України, а податкова дієздатність – це здатність реалізовувати дані права та обов'язки, приймаючи участь безпосереднього характеру платників податків у податкових правовідносинах. Ще однією складовою податкової правосуб'єктності є деліктоздатність або осудність, яку із обережністю можна віднести до її складу та яка виділена у якості окремого елементу правосуб'єктності В. Макарчуком¹³⁴. Такої ж думки дотримується у своєму дисертаційному дослідженні і О. Барін, при цьому вказуючи, що зміст податкової правосуб'єктності виражається не лише у правах та обов'язках суб'єктів правовідносин, а також ще у таких характеристиках: порядок їх реалізації такими суб'єктами; обов'язок несення відповідальності за свої неправомірні дії під час такої реаліза-

¹³³ Маринчак Є. С. Податкова правосуб'єктність фізичних та юридичних осіб. *Журнал східноєвропейського права*. 2016. С. 40.

¹³⁴ Макарчук В.В. Поняття «правовий статус особи» в теоретично-правовій літературі. *Право. ua*. 2015. № 3. С. 18–22.

ції, тобто податкова правосуб'єктність складається із правоздатності, дієздатності та деліктоздатності¹³⁵.

Зв'язок податкової право- та дієздатності неодноразово розглядався у науковій літературі. Про це зазначав Ю. Оніщик, вказуючи, що під податковою правосуб'єктністю організації слід розуміти визнану законом здатність бути самостійним суб'єктом – учасником суспільних відносин, врегульованих податковим правом, бути носієм та реалізовувати суб'єктивні податкові права та обов'язки¹³⁶.

Дійсно і цивільні, і податкові правовідносини обумовлені майновою природою. Найчастіше за наслідком реалізації цивільної правосуб'єктності особа отримує об'єкти цивільних правовідносин (речі, результати інтелектуальної діяльності та інші матеріальні або нематеріальні блага), які стають об'єктом оподаткування. Таким чином, реалізація тих чи інших цивільних прав та обов'язків часто закладається у норми податкового права як юридичний факт, що спричиняє виникнення, зміну чи припинення податкових правовідносин. При цьому уважно слід підходити до окреслення кола суб'єктів податкового права, оскільки предметом податкового права є не лише майнові відносини, а, зокрема, й організаційно-майнові відносини. Відповідно, категорія суб'єктів цивільного права не може співпадати із категорією суб'єктів податкового права-платників податків, хоча у більшій мірі може бути тождною. Яскравим прикладом такого неспівпадіння виступає постійне представництво нерезидента як платник податку. Виникненню податкової правосуб'єктності (хоча і в меншій мірі) передують наявність трудової правосуб'єктності. У той же час, до згаданих різновидів вище об'єктів оподаткування не потрапляють екологічні платежі у вигляді плати за негативний вплив на навколишнє природне середовище.

¹³⁵ Барін О. Р. Принцип справедливості як один з основоположних принципів оподаткування. *Порівняльно-аналітичне право*. 2015. № 5. С. 163–164.

¹³⁶ Оніщик Ю. В. Податкова правосуб'єктність організації-платника податку. *Держава і право*. 2009. № 44. С. 406–410.

Крім того, Є. Маринчак приходиться до висновку, що відсутність визначення податкової правосуб'єктності та окремих її елементів у податковому законодавстві України, як і у податковому законодавстві країн ЄС, пояснюється відсутністю самостійності та похідним характером щодо цивільної правосуб'єктності¹³⁷. З цим можна не погодитися, оскільки незакріплення у статтях податкового законодавства тих чи інших категорій не може свідчити про їх відсутність у понятійно-категоріальному апараті податкового права або їх похідний характер.

Ю. Гичка, не акцентуючи увагу на необхідності нормативного визначення податкової правосуб'єктності, розглядають її як один з проявів галузевої правосуб'єктності (про яку вже було згадано вище), специфіка якої проявляється у такому¹³⁸:

1) є первинною сходинкою конкретизації податково-правових норм, на якій визначається загальне юридичне становище суб'єктів;

2) є встановленою нормами податкового права здатністю бути носієм юридичних прав і обов'язків у сфері організаційно-майнових та організаційних відносин зі встановлення, нарахування і сплати податків і зборів, а також в інших відносинах, невід'ємно пов'язаних із їх перерахуванням.

Вчені наголошують на тому, що податкова правосуб'єктність є більш ємкісною категорією ніж можливість мати права та обов'язки у податкових правовідносинах. Її конкретний зміст залежить від цілої низки факторів: юридична природа суб'єкта, цілі та характер його діяльності. А тому галузева (податкова) правосуб'єктність є загальною та рівною для усіх передумовою правомочностей лише за своїми вихідними елементами, бланкетною можливістю бути суб'єктом податкових правовідносин. За іншими елементами правосуб'єктність в податковому праві є виразом відмінностей у правовому ста-

¹³⁷ Маринчак Є. С. Податкова правосуб'єктність фізичних та юридичних осіб. *Журнал східноєвропейського права*. 2016. С. 39–50.

¹³⁸ Гичка Ю. М. Адміністративно-правовий погляд на участь державних органів в податкових правовідносинах. 2022. № 4. С. 53–58.

тусі суб'єктів. Н. Пришва справедливо зауважує: «податкова правосуб'єктність будь-якого суб'єкта податкового права завжди є спеціальною, тобто вона передбачає здатність особи бути учасником лише чітко визначеного кола правовідносин в рамках податкового права, у зв'язку з чим кожен із суб'єктів наділений обмеженою сукупністю податкових прав і обов'язків, виходячи із їх абстрактного переліку, передбаченого діючим законодавством»¹³⁹.

На думку В. Черкеса у сфері податкових правовідносин доцільним є виокремлення і загальної, і спеціальної правосуб'єктності. І якщо перша складається з прав та обов'язків, рівною мірою притаманних усім категоріям платників, незалежно від того, які конкретно податки вони зобов'язані сплачувати, та незалежно від самого факту такої сплати, то друга з'являється та зникає в залежності від юридично значущих дій фізичних осіб і норм, встановлених відповідним податковим законом¹⁴⁰.

Із такою позицією не погоджується Є. Маринчак, вказуючи, що податкова правосуб'єктність не може одночасно бути і загальною, і спеціальною, оскільки ця категорія має чітко виражені спеціальні риси, а поки особа не стала платником податків, вона наділена, зокрема, цивільною правосуб'єктністю¹⁴¹. Віддаючи належне місце податковому праву у системі права, пропонуємо розглядати податкову правосуб'єктність, не прив'язуючись до цивільної правосуб'єктності, беручи до уваги таке:

1) податкові правовідносини перебувають у тісному взаємозв'язку з іншими видами правовідносин, що обумовлено комплексністю поняття податку та особливостями, які йому притаманні, однак регулюються вони податково-правовими нормами, в основі яких лежить метод владних приписів;

¹³⁹ Пришва Н.Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів: монографія. Київ: ЕксОб, 2003. С. 109.

¹⁴⁰ Черкес В.О. Проблема визначення правового статусу платників податків. *Правова держава*. 2004. № 7. С. 66.

¹⁴¹ Маринчак Є. С. Податкова правосуб'єктність фізичних та юридичних осіб. *Журнал східноєвропейського права*. 2016. С. 42.

2) у змісті податкової правосуб'єктності провідну роль відіграє обов'язок платника податку, що має публічно-правове, а не приватно-правове значення та виявляється в імперативній формі;

3) за суб'єктивним складом податкові правовідносини характеризуються обов'язковою наявністю уповноваженого владного суб'єкта з однієї сторони та платника податків або іншого суб'єкта – з іншої, що лише частково збігається із суб'єктивним складом цивільних правовідносин.

Як вже було вище зазначено, спеціальна податкова правосуб'єктність може розглядатися формою виразу галузевої податкової правосуб'єктності по відношенню до конкретних суб'єктів податкового права. Це пояснюється тим, що окремі суб'єкти податкового права досить часто можуть брати участь лише у законодавчо визначених видах податкових правовідносин, а також у ролі конкретного їх суб'єкта (сторони, учасника) із спектром власних прав та обов'язків. Зокрема, у відносинах щодо установаження та скасування податків і зборів пересічний громадянин безпосередньо участі не бере і, відповідно, не може бути носієм у цьому контексті відповідних прав та обов'язків – відповідно до п. 4.4 ст. 4 ПК України¹⁴² установаження та скасування податків та зборів, а також пільг їх платникам здійснюється відповідно Верховною Радою України, а також Верховною Радою Автономної Республіки Крим, сільськими, селищними, міськими радами та радами об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад у межах їх повноважень, визначених Конституцією України та законами України¹⁴³.

Не вбачаємо проблеми у виокремленні галузевої та спеціальної податкової правосуб'єктності, оскільки для теорії права така градація цілком є закономірною та не порушує устале-

¹⁴² Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

¹⁴³ Там само.

них юридичною наукою канонів. Можливим вважаємо також і поділ податкової правосуб'єктності на приватну та публічну.

Суб'єктний склад податкових правовідносин характеризується переважаючою чисельністю платників податків. Приватна правосуб'єктність має відношення до здатності індивідуальних та колективних суб'єктів – платників податків, податкових агентів, представників платника податків – бути зобов'язальною стороною податкових правовідносин відповідно до вимог чинного законодавства, яка не наділена владними функціями. Обов'язково слід відмітити також те, що податкова правосуб'єктність фізичних та юридичних осіб як платників податків має суттєві відмінності.

Особливості публічної правосуб'єктності стосуються органів державної влади та місцевого самоврядування, які виступають уповноваженою стороною податкових правовідносин та наділені владними повноваженнями у контексті реалізації публічного інтересу. На правосуб'єктність уповноважених органів державної влади у сфері оподаткування не впливає розміщення їх на різних ланках управлінської системи. Це відбувається через те, що на відміну від адміністративної правосуб'єктності, якій властива ієрархічність під час наділення таких суб'єктів відповідними повноваженнями, у податкової правосуб'єктності окресленої вище властивості не спостерігається. Поясненням є домінування у податкових правовідносинах саме функціонального підпорядкування. Зокрема, у ст. 1 ПК України¹⁴⁴ вказується, що відповідним законодавчим актом визначаються функції та правові основи діяльності контролюючих органів, визначених п. 41.1 ст. 41 того ж Кодексу, та центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику¹⁴⁵. А в п. 7 Положення про Державну

¹⁴⁴ Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

¹⁴⁵ Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: підручник / М.Я. Азаров та ін.; за заг. ред. М.Я. Азарова. Київ: Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010. Т. 1. С. 74.

податкову службу України вказується, що вона здійснює повноваження безпосередньо та через утворені в установленому порядку її територіальні органи. Державна податкова служба України та її територіальні органи є контролюючими органами (органами доходів і зборів)¹⁴⁶. Наочним прикладом є положення ст. 20 ПК України, що містять загальний перелік прав контролюючих органів, не диференціюючи їх залежно від рівня підпорядкування. Звичайно системи повноважень контролюючих органів, Міністерства фінансів України, інших органів, відповідальних за формування та реалізацію державної фінансової політики різняться.

Платник податків є тим, кому адресовані імперативні розпорядження держави щодо виконання податкового обов'язку. Платник податку є суб'єктом податкових правовідносин, оскільки має або одержує (передає) об'єкти оподаткування, здійснює діяльність, доходи від якої є об'єктами оподаткування, має й реалізує податкові обов'язки і права¹⁴⁷. Саме обов'язки особи є першоосновою податкової правосуб'єктності, а вже система прав платника податків формується у контексті виконання податкового обов'язку. Цілком зрозумілим тепер є викладення законодавцем у ПК України спочатку обов'язків платника податків (ст. 16), а вже потім – його прав (ст. 17). У цілому, виконуючи обов'язки та використовуючи права, платник податків реалізує свою податкову правосуб'єктність.

Податкова правоздатність, як вказується у науковій літературі, у фізичної особи виникає з моменту її народження. Однак реальна правоздатність, виникає лише для тих, хто має об'єкт оподаткування. Цікавою особливістю податкової правоздатності є те, що вона обмежена віком фізичної особи. До досягнення особою віку, визначеного цивільним законодавством, вона не має можливості бути учасником трудових

¹⁴⁶ Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 06 березня 2019 року. № 227. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-p#Text>.

¹⁴⁷ Перепелиця М.О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні: автореф. дис. канд. юрид. наук. Харків, 2002. С. 6.

правовідносин або ж стати суб'єктом господарювання, тому відповідно за відсутності таких юридичних фактів обов'язок зі сплати податків не виникає. Дискусії серед представників науки фінансового права викликає можливість виникнення податкової правоздатності у ненародженої особи, яка може отримати спадщину згідно з ч. 1 ст. 1222 ЦК України¹⁴⁸. Так само як і виникнення податкової правоздатності ще до створення юридичної особи (наприклад, у випадку укладення засновниками товариства угод до дня його реєстрації із подальшим їх схваленням товариством в порядку, визначеному законом та установчими документами).

Податкова правоздатність у юридичних осіб виникає з моменту їх створення, тобто державної реєстрації. Відповідно до п. 4 ст. 1 Закону України від 15.05.2003 № 755-IV «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб- підприємців та громадських формувань» (із змінами та доповненнями) (далі – Закон)¹⁴⁹ державна реєстрація юридичних осіб, громадських формувань, що не мають статусу юридичної особи, та фізичних осіб-підприємців є офіційним визнанням шляхом засвідчення державою факту створення або припинення юридичної особи, громадського формування, що не має статусу юридичної особи, засвідчення факту наявності відповідного статусу тощо¹⁵⁰. У п. 1 ст. 4 вказується, що державна реєстрація базується на таких принципах, зокрема, але не виключно, як обов'язковість державної реєстрації в Єдиному державному реєстрі та державної реєстрації за заявницьким принципом.

У Єдиному державному реєстрі містяться такі відомості про фізичну особу- підприємця, зокрема, реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер

¹⁴⁸ Цивільний кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 року. № 435-IV URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

¹⁴⁹ Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб- підприємців та громадських формувань: Закон України від 15 травня 2003 року. № 755-IV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/755-15#Text>.

¹⁵⁰ Там само.

паспорта (для фізичних осіб, які мають право здійснювати платежі за серією та номером паспорта) – п. 4 ст. 9 Закону¹⁵¹. Далі у ст. 13 вказується, що технічний адміністратор Єдиного державного реєстру в день проведення реєстрації забезпечує передачу до інформаційних систем, у т.ч. центрального органу виконавчої влади, що реалізує єдину державну податкову політику та державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування відомостей про проведення такої реєстраційної дії. До цього ж органу одночасно з відомостями Єдиного державного реєстру про державну реєстрацію створення юридичної особи та державну реєстрацію фізичної особи-підприємця технічним адміністратором Єдиного державного реєстру забезпечується передача копії заяви про обрання спрощеної системи оподаткування та/або реєстраційної заяви про добровільну реєстрацію як платника податку на додану вартість. Відомості з Єдиного державного реєстру про державну реєстрацію створення юридичної особи та її відокремленого підрозділу, представництва, державної реєстрації фізичної особи- підприємця є підставою для взяття їх на облік в податкових органах. У свою чергу центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику та державну політику з адміністрування єдиного внеску на обов'язкове державне соціальне страхування, забезпечує передачу до Єдиного державного реєстру відомостей щодо підтвердження присвоєння фізичній особі реєстраційного номера облікової картки платника податків із зазначенням цього номера або права здійснювати платежі за серією та номером паспорта (для фізичних осіб, які мають відмітку в паспорті про право здійснювати платежі за серією та номером паспорта) із зазначенням серії та номера паспорта; дату та номер запису про взяття на облік

¹⁵¹ Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб- підприємців та громадських формувань: Закон України від 15 травня 2003 року. № 755-IV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/755-15#Text>.

як платника податків та зборів юридичної особи, представництва¹⁵².

Для державної реєстрації створення юридичної особи подається у т.ч., за бажанням, заява про обрання юридичною особою спрощеної системи оподаткування та/або реєстраційна заява про добровільну реєстрацію як платника податку на додану вартість – п. 1 ст. 17 Закону¹⁵³. Аналогічно відповідно до ст. 18 Закону серед документів, що подаються заявником для державної реєстрації фізичної особи-підприємця, заява про обрання фізичною особою спрощеної системи оподаткування та/або реєстраційна заява про добровільну реєстрацію як платника податку на додану вартість за визначеною формою¹⁵⁴.

Представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності підлягають реєстрації в порядку, визначеному Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність»¹⁵⁵, однак така реєстрація у майбутньому має бути продовжена взяттям постійного представництва нерезидента на облік у контролюючих органах. У будь-якому випадку теж можна вести мову про те, що їх правоздатність виникає з моменту їх реєстрації.

Щодо контролюючого органу, то його правоздатність виникає так само з моменту його створення. З метою набуття правового статусу учасника податкових правовідносин орган державної влади має бути створений та функціонувати відповідно до вимог чинного законодавства. У Конституції України¹⁵⁶ прямо закріплено, що органи законодавчої, виконавчої та судової влади здійснюють свої повноваження у встановлених цією Конституцією межах і відповідно до законів Украї-

¹⁵² Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб- підприємців та громадських формувань: Закон України від 15 травня 2003 року. № 755-IV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/755-15#Text>.

¹⁵³ Там само.

¹⁵⁴ Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб- підприємців та громадських формувань: Закон України від 15 травня 2003 року. № 755-IV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/755-15#Text>.

¹⁵⁵ Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16 квітня 1991 року. № 959-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12>

¹⁵⁶ Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 року. URL: <http://surl.li/xqupeu>

ни (ст. 6), а також і те, що органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України (ст. 19)¹⁵⁷. Порухення вказаних вимог матиме наслідок у неправомірності трактування вказаних суб'єктів у якості учасників податкових правовідносин та відповідно і наступних їх дій (бездіяльності). У ПК України має місце норма, відповідно до якої сплаті підлягають лише передбачені ним загальнодержавні та місцеві податки та збори (п. 4.2 ст. 4, п. 9.4 ст. 9, п. 10.4 ст. 10 ПК України).

Стає зрозумілим, що податкова правосуб'єктність уповноваженого суб'єкта податкових правовідносин нерозривно пов'язана із конституційною та адміністративною правосуб'єктністю. Це твердження впливає із тісної взаємодії норм публічного права, а саме конституційного, адміністративного та фінансового права, про що було згадано у попередньому розділі даного дослідження.

Відповідно до ст. ст. 64–65 ПК України взяття на облік юридичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб, самозайнятих осіб здійснюється на підставі відомостей з Єдиного державного реєстру, наданих державним реєстратором відповідно до визначеного законом порядку¹⁵⁸. У той же час, підзаконним нормативно-правовим актом Міністерства фінансів України¹⁵⁹, дія якого поширюється на платників податків-юридичних осіб (резидентів та нерезидентів), їх відокремлені підрозділи та постійні представництва нерезидентів, а також самозайнятих осіб, визначається, що взяттю на облік або реєстрації у контролюючих органах підлягають усі платники податків. Взяття на облік у контролюючих ор-

¹⁵⁷ Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 року. URL: <http://surl.li/xqpeu>

¹⁵⁸ Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

¹⁵⁹ Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів: Наказ Міністерства фінансів України від 09 грудня 2011 року № 1588. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ru/z1562-11>

ганах юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів, а також самозайнятих осіб здійснюється незалежно від наявності обов'язку щодо сплати того чи іншого податку та збору. Сам облік платників податків у контролюючих органах ведеться за податковими номерами¹⁶⁰.

За положеннями ст. 15 ПК України¹⁶¹ платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти та нерезиденти України), юридичні особи (резиденти та нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з відповідним Кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок зі сплати податків та зборів¹⁶².

Таким чином, наведені вище норми законодавства дають підстави стверджувати, що податкова правоздатність у платників податків дійсно виникає з моменту їх взяття на облік контролюючими органами. У випадку платника податків-фізичної особи це відбувається із присвоєнням йому податкового номеру та формуванням облікової картки фізичної особи-платника податків і може різнитися за часом із появою у нього об'єкта оподаткування. Це цілком відповідає динамічній теорії правоздатності, запропонованої ще у 40-х роках ХХ століття, суть якої зводиться до наступного: зміст правоздатності залежить не лише від її державного визнання, а й від того, якими конкретними правами володіє правоздатна особа, в яких відносинах з іншими суб'єктами вона фактично перебуває¹⁶³. Податкова правоздатність юридичної особи виникає після здійснення уповноваженими особами дій з державної

¹⁶⁰ Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів: Наказ Міністерства фінансів України від 09 грудня 2011 року № 1588. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ru/z1562-11>

¹⁶¹ Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

¹⁶² Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

¹⁶³ Кісель В. Й. Проблеми правової природи правоздатності фізичної особи. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2017. № 2. С. 39.

реєстрації та відповідно постановки її на податковий облік у встановленому законом порядку. Тому податкова правоздатність та дієздатність у неї збігаються за обсягом.

Щодо податкової дієздатності, то головним її змістом є здатність своїми діями набувати та реалізовувати права та обов'язки завдяки участі у податкових правовідносинах.

О. Покатаєва вважає, що податкова дієздатність є передбаченою нормами податкового права здатністю своїми діями створювати та реалізовувати права й обов'язки. Дієздатність полягає у здійсненні особою дій, спрямованих на: набуття прав і створення обов'язків; здатність відповідати за податкові правопорушення. Фізична особа набуває податкової дієздатності з певного віку, коли вона за законодавством може вчиняти дії, що призводять до виникнення обов'язків зі сплати податків¹⁶⁴.

У національному податковому законодавстві, на відміну від інших галузей, відсутні норми, які б визначали момент виникнення податкової дієздатності у фізичної особи. Вчені пропонують виходити з того, що оскільки існує тісний зв'язок між цивільною, трудовою та податковою правосуб'єктністю, а особа здатна реалізовувати свої права та обов'язки лише у випадку, коли в неї виникає об'єкт оподаткування або вчиняються певні дії, що призводять до їх виникнення, є підстави прив'язати її до віку, визначеного як момент виникнення цивільної чи трудової дієздатності, хоча і з деякими зауваженнями¹⁶⁵. Моментом настання податкової дієздатності має бути вік не менше 16 років, оскільки, по-перше, відповідні права та обов'язки особи до 16 років можуть реалізовувати її законні представники; по-друге, вік податкової дієздатності та податкової деліктоздатності має збігатися – неприпустимою є самотійна участь у податкових правовідносинах

¹⁶⁴ Покатаєва О.В. Поняття податкової правосуб'єктності: теоретико-правовий аспект. *Право та державне управління*. 2012. № 3. С. 94.

¹⁶⁵ Маринчак Є. С. Податкова правосуб'єктність фізичних та юридичних осіб. *Журнал східноєвропейського права*. 2016. С. 45.

осіб, які не несуть податкової відповідальності за свої дії¹⁶⁶. Вчений також зауважує і те, що не можна вважати вірним твердження, що об'єкт оподаткування може виникнути лише в особи, дієздатної з позицій цивільного і (або) трудового законодавства. Для того, аби мати об'єкт оподаткування фізичній особі не обов'язково досягати віку цивільної чи трудової дієздатності, достатньо лише отримати майно чи дохід. Підтвердженням даного висновку є роз'яснення контролюючого органу: грошові зобов'язання неповнолітніх осіб виконуються їхніми батьками (опікунами)¹⁶⁷. У ст. 162 ПК України при визначенні платника податку на доходи фізичних осіб не висувається жодних вікових вимог щодо них та прямо вказується на неповнолітніх та недієздатних як платників податків у п. 179.4 та п. 179.6 ст. 179 ПК України. На практиці, як слушно зауважує О. Барін, враховуючи положення ПК України, податкова дієздатність може реалізовуватися із раннього віку, зокрема, у випадку, коли неповнолітня особа вчиняє дрібні правочини, купуючи певні товари, та сплачує податок на додану вартість¹⁶⁸. Є. Маринчак¹⁶⁹ при цьому стверджує, що при вчиненні частково дієздатною особою правочину така особа хоч формально і сплачує податок на додану вартість, але юридично не є його платником у розумінні ст. 180 ПК України¹⁷⁰. Таким чином, дискусійним залишається питання розгляду як учасника податкових правовідносин особи, яка має податкові права та обов'язки, хоча може реалізувати лише деякі з них (зокрема, отримати податковий код).

Податкова деліктоздатність як складова податкової правосуб'єктності забезпечує виконання суб'єктами податкових

¹⁶⁶ Гичка Ю.М. Адміністративно-правовий погляд на участь державних органів в податкових правовідносинах. 2022. № 4. С. 53–58.

¹⁶⁷ Проект «Право платника»: податкові питання неповнолітніх. URL: <http://ck.sfs.gov.ua>.

¹⁶⁸ Барін О.Р. Принцип справедливості як один з основоположних принципів оподаткування. *Порівняльно-аналітичне право*. 2015. № 5. С. 162–164

¹⁶⁹ Маринчак Є. С. Податкова правосуб'єктність фізичних та юридичних осіб. *Журнал східноєвропейського права*. 2016. С. 45.

¹⁷⁰ Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

правовідносин своїх обов'язків під загрозою застосування до них у разі порушення визначеної законом відповідальності.

На думку Н. Пришви, податкова деліктоздатність проявляється як здатність фізичної особи за свої неправомірні діяння, нести відповідальність. У свою чергу неправомірність діянь може бути зумовлена соціальними зв'язками особи, її психофізіологічною зрілістю, віковими параметрами тощо¹⁷¹.

Щодо податкової деліктоздатності платника податків-фізичної особи, то вона, як правило, в нього відсутня. Податкова деліктоздатність фізичної особи наступає з 16 років, коли мають місце підстави притягнути її до адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства. Дійсно, виконання покладених на платника податків обов'язків вимагає наявності сформованого механізму відповідальності за свої дії у сфері оподаткування. У юридичної особи податкова деліктоздатність виникає з моменту її реєстрації в уповноважених органах державної влади. Податкове законодавство не встановлює відповідальності платника податків за здійснення ним діяльності, яка не передбачена установчими документами такого платника податків.

Конкретизуючи процедуру припинення податкової правосуб'єктності суб'єктів податкових правовідносин, слід зауважити таке: припинення податкової правосуб'єктності фізичної особи є момент смерті такої особи; податкова правосуб'єктність юридичних осіб припиняється одночасно із ліквідацією такої юридичної особи (знов ж таки наявний тісний зв'язок між припиненням цивільної правосуб'єктності юридичної особи та її податковою правосуб'єктністю, оскільки відбувається це шляхом зняття з податкового обліку такого платника податків після отримання даних контролюючим органом з Єдиного державного реєстру).

Охарактеризувавши особливості податкової правосуб'єктності, уточнимо різновиди суб'єктів або учасників податкових правовідносин. Мова йде про:

¹⁷¹ Пришва Н. Ю. Податкова правосуб'єктність. *Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. Юридичні науки*. 2002. № 47. С. 176.

1) зобов'язальну сторону – платників податків, а це можуть бути як індивідуальні суб'єкти, тобто фізичні особи, а саме громадяни держави, іноземні громадяни, особи без громадянства, громадяни двох або більше держав, так і колективні суб'єкти господарювання;

2) уповноважуючу сторону – саме державу, органи місцевого самоврядування, уповноважені органи державної влади та місцевого самоврядування;

3) факультативних суб'єктів, які виконують допоміжну роль, що полягає у сприянні реалізації податкових прав та обов'язків основних суб'єктів – банки, представники, експерти, перекладачі, суб'єкти оціночної діяльності та ін.

Вітчизняною доктриною пропонуються такі групи суб'єктів податкових правовідносин:

1) держава в особі Верховної Ради України як законодавчого органу, що встановлює податки і збори;

2) органи місцевого самоврядування, які відповідно до податкового законодавства мають право самостійно вирішувати питання, пов'язані зі встановленням місцевих податків і зборів та розміру їх ставок на відповідній території;

3) контролюючі органи;

4) платники податків, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з ПК України¹⁷² або податковими законами і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з ПК України;

5) особи, які сприяють сплаті податків і зборів, представлена банками, податковими агентами, державними органами, що надають необхідну для нарахування податків і зборів інформацію про платника податків, а також збирачами податків¹⁷³. У контексті останньої запропонованої категорії до-

¹⁷² Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

¹⁷³ Теремецький В.І. Класифікація суб'єктів податкових правовідносин. *Форум права*. 2011. № 4. С. 747.

цільним вважається навести положення п. 14.1.257 ст. 14 ПК України¹⁷⁴, що може свідчити про ще одного учасника податкових правовідносин, а саме фінансового агент – банк або небанківська фінансова установа, які відповідно до вимог ПК України та інших актів законодавства зобов'язані подавати звіт про підзвітні рахунки центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, та нести відповідальність за порушення покладених на них обов'язків у порядку, встановленому законодавством.

Регулятори ринків фінансових послуг у межах повноважень, визначених ст. 21 Закону України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг»¹⁷⁵, встановлюють переліки небанківських фінансових установ, які зобов'язані виконувати обов'язки фінансових агентів відповідно до вимог міжнародних договорів, що містять положення про обмін інформацією для податкових цілей, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, або укладених на їх підставі міжвідомчих договорів. Не є фінансовими агентами особи, звільнені від надання інформації про підзвітні рахунки відповідно до Угоди між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA)¹⁷⁶, а також іншого міжнародного договору, що містить положення про обмін інформацією для податкових цілей, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, або укладеного на його підставі міжвідомчого договору.

Індивідуальні та колективні суб'єкти податкових правовідносин-платники податків є чисельною категорією суб'єктів,

¹⁷⁴ Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

¹⁷⁵ Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг: Закон України від 12 липня 2001 року. № 2664-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2664-14>

¹⁷⁶ Про ратифікацію Угоди між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA): Закон України від 29 жовтня 2019 року. № 229-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/229-20>.

«у системі податкових правовідносин саме вони є фактично єдиними, за рахунок яких формуються централізовані грошові фонди держави і без яких неможливе не просто виконання державних функцій, а й існування держави взагалі. Якраз сплата податків і зборів платниками формує основи існування держави, органів місцевого самоврядування і, зрештою, самих же громадян, тоді як державою формуються збалансовані механізми реалізації своїх функцій і забезпечення необхідними суспільними благами всіх громадян за рахунок засобів, що надійшли від сплати податків і зборів» – зазначає у своєму науковому дослідженні М. Перепелиця¹⁷⁷. Дослідниця пропонує наступне визначення платника податків – це суб'єкт податкових правовідносин, який має, одержує (передає) об'єкти оподаткування або здійснює діяльність, що є об'єктом оподаткування, і реалізує податкові обов'язки та права, встановлені законодавством (чи володіє ними), яке цілком корелює із визначенням, згодом закріпленим в ПК України. Платники податків є елементом самого податку, який обов'язково визначається під час його встановлення¹⁷⁸.

Платники податків є узагальнюючою категорією та можуть бути представлені в установленому законом порядку податковими агентами або представниками. Відповідно до ст. 18 ПК України¹⁷⁹ податковим агентом визнається особа, на яку покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків. Податкові агенти прирівнюються до платників податку і мають права та виконують обов'язки, встановлені податковим законодавством для

¹⁷⁷ Перепелиця М.О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні: автореф. дис. канд. юрид. наук. Харків, 2002. С. 3.

¹⁷⁸ Філіпович І.О. Дотримання вимог податкового законодавства суб'єктами податкових відносин у процесі адміністрування податків. *Фіскальна політика в умовах макроекономічної стабілізації*: матеріали V Науково-практичного інтернет-семінару, м. Ірпінь, 24 лютого – 6 березня 2020 року. Ірпінь, 2020. С. 90.

¹⁷⁹ Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

платників податків. Хоча правовий статус податкових агентів визначений ПК України, у науковій літературі триває дискусія щодо того чи можна вважати податкових агентів суб'єктами податкових правовідносин¹⁸⁰.

Згідно зі ст. 19 ПК України¹⁸¹ платник податків веде справи, пов'язані зі сплатою податків, особисто або через свого представника. Особиста участь платника податків в податкових відносинах не позбавляє його права мати свого представника, як і участь податкового представника не позбавляє платника податків права на особисту участь у таких відносинах. Ситуації, що сприяють участі у податкових відносинах представників різні, як от недосягнення фізичною особою відповідного віку, або ж неможливість виконати податковий обов'язок фізичною особою у зв'язку з перебуванням за межами держави¹⁸².

Представниками платника податків визнаються особи, які можуть здійснювати представництво його законних інтересів та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, на підставі закону або довіреності. Довіреність, видана платником податків-фізичною особою, на представництво інтересів та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, має бути засвідчена відповідно до чинного законодавства. Представник платника податків користується правами, встановленими ПК України для платників податків.

Таким чином, податкове законодавство визначення податкового представництва не пропонує, однак визначає осіб, які можуть брати участь у податкових відносинах у якості представника. Формами податкового представництва можуть бути законна та уповноважена. Таким чином, податкові правовідносини, що мали відбуватися між двома учасниками – платником податків та контролюючим органом, трансформуються у відносини між трьома учасниками – особою, яку представ-

¹⁸⁰ Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

¹⁸¹ Там само.

¹⁸² Там само.

ляють (платником податків), особою, яка представляє (законним чи уповноваженим представником) та контролюючим органом. Зміна кількісного складу учасників податкових правовідносин, зумовлена участю представника, супроводжується оформленням низки процесуальних документів.

Як мінімум про суб'єктивний склад податкових правовідносин у якості зобов'язальної сторони свідчить положення ст. 47 ПК України¹⁸³, відповідно до якого відповідальність за неподання, порушення порядку заповнення документів податкової звітності, порушення строків їх подання контролюючим органам, недостовірність інформації, наведеної у зазначених документах, несуть:

1) юридичні особи, постійні представництва нерезидентів, які відповідно до ПК України визначені платниками податків, а також їх посадові особи, а відповідальність за порушення податкового законодавства відокремленим підрозділом юридичної особи несе юридична особа, до складу якої він входить;

2) фізичні особи-платники податків та їх законні чи уповноважені представники у випадках, передбачених законом;

3) податкові агенти¹⁸⁴.

Враховуючи визначення, викладене у ст. 15 ПК України¹⁸⁵, де платниками податків є фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з податковим законодавством, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з ПК України¹⁸⁶, вважаємо за доцільне уточнити таке:

1) фізичні особи-резиденти України як платники податків – це фізичні особи, які мають постійне місце проживання

¹⁸³ Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

¹⁸⁴ Там само.

¹⁸⁵ Там само.

¹⁸⁶ Там само.

в Україні. У разі якщо фізична особа має місце проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо така особа має місце постійного проживання в Україні; якщо особа має місце постійного проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо має більш тісні особисті чи економічні зв'язки (центр життєвих інтересів) в Україні. У разі якщо державу, в якій фізична особа має центр життєвих інтересів, не можна визначити, або якщо фізична особа не має місця постійного проживання у жодній з держав, вона вважається резидентом, якщо перебуває в Україні не менше 183 днів (включаючи день приїзду та від'їзду) протягом періоду або періодів податкового року¹⁸⁷;

2) юридичні особи-резиденти України та їх відокремлені підрозділи – це юридичні особи та їх відокремлені підрозділи, які утворені та провадять свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням як на її території, так і за її межами. Крім того, до даної категорії суб'єктів законодавець відносить дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва України за кордоном, які мають дипломатичні привілеї та імунітети¹⁸⁸;

3) юридичні особи нерезиденти України та їх відокремлені підрозділи – до них відносяться: а) іноземні компанії, організації, утворені відповідно до законодавства інших держав, їх зареєстровані (акредитовані або легалізовані) відповідно до законодавства України філії, представництва та інші відокремлені підрозділи з місцезнаходженням на території України; б) дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва інших держав і міжнародних організацій в Україні¹⁸⁹.

Законодавець виокремлює в межах п. 14.1.122 ст. 14 ПК України¹⁹⁰ визначення нерезидентів, що мають офшорний ста-

¹⁸⁷ Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

¹⁸⁸ Там само.

¹⁸⁹ Там само.

¹⁹⁰ Там само.

тус, вказуючи, що ними є нерезиденти, розташовані на території офшорних зон, крім нерезидентів, які надали платнику податку виписку з правоустановчих документів, легалізовану у встановленому законодавством порядку, що свідчить про звичайний (неофшорний) статус такого нерезидента.

4) для цілей оподаткування дві чи більше особи, які здійснюють спільну діяльність без утворення юридичної особи, вважаються окремою особою у межах такої діяльності¹⁹¹.

До категорій платників, якими оперує законодавець, слід віднести відповідно до п. 14.1.24. ст. 14 ПК України¹⁹² великого платника податків, який є юридичною особою або постійним представництвом нерезидента на території України, у якої обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує еквівалент 50 мільйонів євро, визначений за середньозваженим офіційним курсом Національного банку України за той самий період, або загальна сума податків, зборів, платежів, сплачених до Державного бюджету України, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, за такий самий період перевищує еквівалент 1 мільйона євро, визначений за середньозваженим офіційним курсом Національного банку України за той самий період, у разі якщо сума таких податків, зборів, платежів, крім митних платежів, перевищує еквівалент 500 тисяч євро¹⁹³.

Щодо постійного представництва нерезидента як платника податків, то згідно з п. 14.1.193 ст. 14 ПК України, ним може бути постійне місце діяльності, через яке повністю або частково проводиться господарська діяльність нерезидента в Україні, зокрема: місце управління; філія; офіс; фабрика; майстерня; установка або споруда для розвідки природних ресурсів; шахта, нафтова/газова свердловина, кар'єр чи будь-яке

¹⁹¹ Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

¹⁹² Там само.

¹⁹³ Там само.

інше місце видобутку природних ресурсів; склад або приміщення, що використовується для доставки товарів, сервер¹⁹⁴.

З метою оподаткування термін «постійне представництво» включає будівельний майданчик, будівельний, складальний або монтажний об'єкт чи пов'язану з ними наглядову діяльність, якщо тривалість робіт, пов'язана з таким майданчиком, об'єктом чи діяльністю, перевищує шість місяців; надання послуг нерезидентом (крім послуг з надання персоналу), у тому числі консультаційних, через співробітників або інший персонал, найнятий ним для таких цілей, але якщо така діяльність провадиться (в рамках одного проекту або проекту, що пов'язаний з ним) в Україні протягом періоду або періодів, загальна тривалість яких становить більш як шість місяців, у будь-якому дванадцятимісячному періоді; резидентів, які мають повноваження: діяти від імені виключно такого нерезидента (проведення переговорів щодо суттєвих умов та/або укладення договорів (контрактів) від імені цього нерезидента), що призводить до виникнення у цього нерезидента цивільних прав та обов'язків; та/або утримувати (зберігати) запаси товарів, що належать нерезиденту, із складу яких здійснюється поставка товару від імені нерезидента, крім резидентів, що мають статус складу тимчасового зберігання або митного ліцензійного складу¹⁹⁵.

Постійним представництвом не є використання будівель або споруд виключно з метою зберігання, демонстрації або доставки товарів чи виробів, що належать нерезиденту; зберігання запасів товарів або виробів, що належать нерезиденту, виключно з метою зберігання або демонстрації; зберігання запасів товарів або виробів, що належать нерезиденту, виключно з метою переробки іншим підприємством; утримання постійного місця діяльності виключно з метою закупівлі това-

¹⁹⁴ Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

¹⁹⁵ Постійні представництва: реєстрація та облік. *Вісник: офіційно про податки*. 2018. № 20 (972)

рів чи виробів або для збирання інформації для нерезиденту; направлення у розпорядження особи фізичних осіб у межах виконання угод про послуги з надання персоналу; утримання постійного місця діяльності виключно з метою провадження для нерезидента будь-якої іншої діяльності, яка має підготовчий або допоміжний характер¹⁹⁶.

Залежно від того платником якого чи яких податків у класифікації платників податків можна виокремити платника податку на прибуток підприємств, платника податку на доходи фізичних осіб, платника податку на додану вартість, платника акцизного податку, платника екологічного податку, платника рентної плати (кожного із складових), платника податку на майно (кожного із складових), платника єдиного податку (фізична особа, юридична особа) (відповідно за групами).

Заслуговує на увагу така категорія платників податків як самозайнята особа – платник податку, який є фізичною особою-підприємцем або провадить незалежну професійну діяльність за умови, що така особа не є працівником в межах такої підприємницької чи незалежної професійної діяльності (п. 14.1.226 ст. 14 ПК України)¹⁹⁷. Незалежна професійна діяльність – участь фізичної особи у науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності, діяльність лікарів, приватних нотаріусів, приватних виконавців, адвокатів, арбітражних керуючих (розпорядників майна, керуючих санацією, ліквідаторів), аудиторів, бухгалтерів, оцінщиків, інженерів чи архітекторів, особи, зайнятої релігійною (місіонерською) діяльністю, іншою подібною діяльністю за умови, що така особа не є працівником або фізичною особою-підприємцем та використовує найману працю не більш як чотирьох фізичних осіб.

Держава загалом є владним суб'єктом податкових правовідносин, який таку властивість реалізує у трьох аспектах:

¹⁹⁶ Там само.

¹⁹⁷ Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

виявляє суверенність у сфері податкової діяльності; організовує податкові правовідносини; виступає власником коштів, акумульованих за допомогою податків і зборів. Це проявляється у здатності уповноважених органів державної влади – Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів України, Державної податкової служби України – виконувати покладені на державу завдання та функції у сфері фінансової діяльності держави, а саме – мобілізації фінансових ресурсів завдяки податковим платежам. В умовах модернізаційних перебудов інститутів громадянського суспільства, органів державної влади та місцевого самоврядування, євроінтеграційного розвитку Української держави, а також комп'ютерних технологій та наукового технічного прогресу правове регулювання відносин у сфері оподаткування намагається швидко адаптуватися до нововведень та забезпечити належний рівень реалізації можливостей. Нововведення у податковому законодавстві можуть бути відповіддю на новели трансфертного ціноутворення, БЕПС та деофшоризацію, фіскальне регулювання діяльності транснаціональних корпорацій, недобросовісне використання спеціальних податкових режимів, отримання доходу від електронних грошей тощо. У дорожній карті реформ щодо вдосконалення податкових відносин, на думку фахівців з податкового права, мають знайти своє місце cooperative compliance, загальне декларування доходів фізичних осіб та амністія капіталів¹⁹⁸.

Держава визначає види податків та зборів, справляння яких є обов'язковим з платників, а також визначає умови оподаткування. Визначає державу (в особі органів влади, які встановлюють і регулюють оподаткування) як суб'єкта податкових правовідносин і колектив авторів на чолі з Л. Касьяненко¹⁹⁹.

¹⁹⁸ Гетманцев Д. Україна повинна прийняти дорожню карту щодо вдосконалення податкових відносин – вчений. Дзеркало тижня. URL: <http://sur1.li/tfvrwd>.

¹⁹⁹ Податкове право України: альбом схем: навчальний посібник / Л. М. Касьяненко, А. В. Цимбалюк, Ю. І. Аністратенко, Н. І. Блашук; за заг. ред. Л. М. Касьяненко. Київ: Алерта, 2013. С. 31.

Верховна Рада України відповідно до ч. 2 ст. 92 Конституції України²⁰⁰ має виключне право на встановлення податків, зборів, системи оподаткування. Саме цьому органу належить право на затвердження закону про Державний бюджет України на відповідний рік, в доходній частині якого провідна роль належить податковим платежам. У ПК України²⁰¹ – основному податковому законі держави – законодавцем регламентовано механізм справляння податків та визначено щодо кожного із платежів його основні елементи. Тут мова йде про законотворчий процес та відповідно суб'єктів законотворчих податкових відносин.

Кабінет Міністрів України відповідно до п. 3 та п. 6 ст. 116 Конституції України забезпечує проведення фінансової, податкової політики в Україні, здійснює заходи із забезпечення виконання затвердженого Верховною Радою України Державного бюджету України.

Одна з провідних ролей у забезпеченні фіскальних потреб бюджету одночасно із створенням сприятливого бізнес-середовища належить Міністерству фінансів України, яке відповідає за формування та реалізацію державної податкової політики щодо побудови сучасної справедливої податкової системи, що забезпечує досягнення стратегічних цілей сталого економічного розвитку²⁰².

Органи місцевого самоврядування наділені правом встановлювати місцеві податки і збори. Відповідно до ст. 143 Конституції України²⁰³ «територіальні громади села, селища, міста безпосередньо або через утворені ними органами місцевого самоврядування встановлюють місцеві податки і збори відповідно до закону. Їх таке повноваження як встановлення місцевих податків і зборів закріплюється і в п. 24 ст. 26 Закону України від 21.05.1997 № 280/97-ВР «Про місцеве самовряду-

²⁰⁰ Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 року. URL: <http://surl.li/xqurpu>

²⁰¹ Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

²⁰² Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: <http://mof.gov.ua>

²⁰³ Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 року. URL: <http://surl.li/xqurpu>

вання»²⁰⁴ (із змінами і доповненнями). Крім того, предметом податкових правовідносин можуть виступати вирішення питань щодо надання відповідно до чинного законодавства пільг по місцевих податках і зборах, а також земельному податку (п. 28 ст. 26 вищезгаданого закону); затвердження ставок земельного податку відповідно до ПК України (п. 35 ст. 26 вищезгаданого закону).

Повноваження органів державної влади та органів місцевого самоврядування щодо встановлення податків та зборів безпосередньо визначені ст. 12 ПК України та – опосередковано – іншими його статтями (наприклад, п. 4.4 ст. 4 ПК України – установа і скасування податків та зборів, а також пільг їх платникам здійснюється Верховною Радою України, а також Верховною Радою Автономної Республіки Крим, сільськими, селищними, міськими радами та радами об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законодавством та перспективним планом формування територій громад у межах їх повноважень, визначених Конституцією України та законами України). Органи державної влади, будучи суб'єктами податкових правовідносин, діють від імені держави і наділені владною компетенцією при здійсненні функцій у сфері оподаткування.

Постанова «Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України» від 06.03.2019 р. № 227²⁰⁵ закріплює за ДПС України, діяльність якої спрямовується і координується КМУ через міністра фінансів, реалізацію державної податкової політики, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. ПК України²⁰⁶ регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, у т.ч. визначає компетенцію контролюючих

²⁰⁴ Про місцеве самоврядування: Закон України від 21 травня 1997 року. № 280/97-ВР. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

²⁰⁵ Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 06 березня 2019 року. № 227. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-p#Text>.

²⁰⁶ Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

органів, повноваження та обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків, а також відповідальність за порушення податкового законодавства. Функції контролюючих органів регламентовані ст. 19 ПК України.

Для міжнародних податкових правовідносин держава виступає суб'єктом безпосередньо, що притаманно передусім для відносин щодо укладення міжнародних договорів (угод) про уникнення подвійного оподаткування з іншими державами, домовленостей про взаємний обмін інформацією для податкових цілей, приєднання до міжнародних програм, планів тощо.

Органи, пов'язані зі сплатою податків і зборів, як суб'єкти податкових правовідносин мають спеціальні повноваження, що дозволяють їм поряд зі своїми основними функціями сприяти справлянню податків і зборів. Відповідно до новачій нормативно-правових актів у сфері оподаткування (наприклад, у змінах до ПК України, запроваджені законом № 466)²⁰⁷, перелік суб'єктів податкового адміністрування розширюється за рахунок включення в нього нових різновидів суб'єктів (як колегіальних органів, так і окремих суб'єктів). Таким чином, із проведеного дослідження випливає, що серед особливостей податкових правовідносин належне місце посідає їхній суб'єктний склад як складова структурних елементів, проаналізувавши, особливості податкової правосуб'єктності з метою уточнення різновиду суб'єктів податкових правовідносин таких, як зобов'язальний суб'єкт (платники податків: індивідуальні суб'єкти і колективні суб'єкти господарювання) та уповноважувачий суб'єкт (держава, органи місцевого самоврядування, уповноважені органи державної влади та місцевого самоврядування):

- характерними ознаками зобов'язального суб'єкта податкових правовідносин: виступає адресатами імперативних розпоряджень держави; виконує обов'язки платника

²⁰⁷ Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16 січня 2020 року. № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>.

податку, що мають публічно-правове значення; наявність приватної правосуб'єктності; має вікове обмеження податкової правоздатності у фізичних осіб. Уповноважуючий суб'єкт характеризується: покладенням спеціальних повноважень; наявністю публічно-правових обов'язків; домінантністю; діяльність суб'єкта спрямована на задоволення публічних потреб та інтересів.

- владно-майновий характер податкових правовідносин та, зокрема, те, що у їх змісті первинним є податковий обов'язок по відношенню до комплексу прав, обумовлює таку особливість податкової правосуб'єктності як поділ її на активну – для уповноважених суб'єктів влади – та пасивну – для платників податків. Однак для деяких правовідносин, наприклад, що виникають у зв'язку зі сплатою податку на додану вартість, обов'язок може виникати і у контролюючого органу по відношенню до платника податків – у випадку реалізації останнім права на бюджетне відшкодування різниці суми податкового кредиту та суми податкового зобов'язання. Звичайно податковий обов'язок платника податків при цьому не зникає, однак у такому випадку відповідне фінансове зобов'язання виникає у держави;
- комплекс прав платників податків, а це – як фізичних осіб, так і суб'єктів господарювання, у податкових правовідносинах опосередковує приватні інтереси. Держава / органи місцевого самоврядування, уособлюючи усе суспільство / його частину на певній території та представляючи публічні інтереси, зацікавлені у стабільності та повноті податкових надходжень до бюджетів і представляють публічні інтереси. Гарантією наповнення бюджетів – кожна сторона податкових правовідносин знає про невідворотність податку та про правові наслідки у випадку невиконання вимог податкового законодавства.

2.2 Об'єкт та предмет правового регулювання податкових відносин

Особливістю податкових правовідносин є специфіка їх об'єкта. Об'єктом податкових правовідносин є те, заради одержання, передачі або використання чого суб'єкти податкового права вступають у правовідносини. О. Макух, вивчаючи динаміку фінансових правовідносин, справедливо зауважує, що аналізуючи природу об'єкта фінансових правовідносин, треба мати на увазі, що спеціального, вузько спрямованого дослідження цієї проблеми у сучасній вітчизняній науці немає²⁰⁸.

О. Баїк наголошує на тому, що термін «об'єкт» має широке смислове навантаження, а тому перш ніж вести мову про визначення категорії «об'єкт податкових правовідносин», автор звертається до тлумачення терміна «об'єкт»²⁰⁹.

Заслугує на увагу позиція К. А. Моргунової, що об'єктом правовідносин першого типу є так званий об'єкт зобов'язання у вигляді результату дій уповноваженої особи, а об'єктом правовідносин другого типу виступає об'єкт права, тобто матеріальні і нематеріальні блага, на які спрямовані дії уповноваженої особи²¹⁰.

У контексті класифікації об'єктів правовідносин та виокремлення у їх якості природних об'єктів, речей, немайнових благ (особистих та соціальних), результатів дій (у т. ч. послуг та результатів робіт) для податкового права характерними є лише такі різновиди як матеріальні (наприклад, грошові кошти у формі податкових платежів) та нематеріальні блага (наприклад, податкова інформація).

Враховуючи дану обставину, А. Чорна пропонує поділяти податкові правовідносини на майнові та немайнові. До май-

²⁰⁸ Макух О. В. Фінансові правовідносини: теорія, сучасний стан і тенденції розвитку: монографія. Харків: Право, 2016. С. 158.

²⁰⁹ Баїк О. І. Щодо визначення поняття об'єкта податково-правових відносин. *Eurasian Academic Research Journal*. 2017. № 5 (11). С. 20.

²¹⁰ Моргунова К. А.. Теоретико-правові питання щодо об'єкта лізингу. *Правничий часопис Донецького університету*. 2019. № 2 (38). С. 76–83.

нових, на думку дослідниці, належать відносини щодо сплати податків, зборів, податкового боргу, пені; об'єктом немайнових (організаційних) податкових правовідносин є діяльність їхніх суб'єктів, а тому до немайнових відносин належать відносини, які виникають під час податкового контролю, встановлення податків²¹¹. В. Теремецьким та А. Луциком пропонується під об'єктом податкових правовідносин розуміти сукупність матеріальних та/або нематеріальних благ, рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів податкових правовідносин, а також результати їх діяльності у сфері оподаткування, спрямовані на забезпечення поповнення бюджетів усіх рівнів для досягнення економічного та соціального ефектів²¹².

Досліджуючи податкові правовідносини, І. Пасічна дає характеристику об'єкта податкових правовідносин як матеріальних (грошові кошти у формі податків і зборів) та нематеріальних (результати дій, податкова інформація) благ, з приводу яких виникає правовий зв'язок між суб'єктами податкових правовідносин, детермінований публічними інтересами у надходженні податків і зборів до публічних (централізованих та децентралізованих) фондів грошових коштів²¹³. Дослідниця пропонує виокремлювати загальний, видовий і простий об'єкти податкових правовідносин. Загальним об'єктом податкових правовідносин, на її думку, є грошові кошти у вигляді податків і зборів (обов'язкових платежів). Матеріальним та нематеріальним може бути об'єкт податкових правовідносин, причому другий неодмінно пов'язаний з першим, будучи або похідним від нього, або таким, що передує йому²¹⁴. Простими об'єктами податкових правовідносин

²¹¹ Чорна А. М. Розмежування правовідносин, які виникають з питань забезпечення прав суб'єктів підприємницької діяльності у сфері оподаткування. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2017. № 2. С. 140.

²¹² Теремецький В. І., Луцик А. М. Правове регулювання здійснення адміністративних процедур контролюючими органами у сфері оподаткування: досвід держав-членів ЄС та пропозиції для України. *Правова просвіта*. 2016. № 1.С. 117.

²¹³ Пасічна І. О. Податкові правовідносини як правова категорія. *Журнал східноєвропейського права*. 2019. С. 281. URL: <http://easternlaw.com.ua /uk/osoblive-administrativne-pravo/ pasichna-i-o-podatkovi-pravovidnosini-yak-pravova-kategoriya>.

²¹⁴ Там само. С. 280.

І. Пасічна²¹⁵ вважає матеріальні й нематеріальні результати дій суб'єктів податкових правовідносин, зокрема конкретно визначена сума податку, звіти, декларації, товарно-касові книги, податковий запит, акт перевірки, рішення щодо застосування фінансових санкцій, надання податкової знижки, скарги на дії контролюючих органів, податкова консультація тощо. Загальний об'єкт – не є сукупністю видових об'єктів, так само, як видовий об'єкт не є сукупністю простих, він є новою якістю, результатом нагромадження та зміни останніх²¹⁶.

На думку Д. Сахно, під загальним об'єктом податкових правовідносин можна розуміти поведінку їх учасників (зобов'язаних (платників податків) і уповноважених (контролюючих органів)²¹⁷, науковець справедливо зауважує, що як у загальній теорії права, так і на рівні фінансово-правової доктрини спостерігається дискусія з приводу того, що слід вважати об'єктом правовідносин. Посилаючись на позицію Д. Сахно²¹⁸, дослідник наголошує на тому, що «об'єкт правовідносин не можна змішувати з об'єктом правового регулювання. Поведінка людей (суспільні відносини) стає об'єктом правовідносин, якщо їх розглядати як загальне явище. Але якщо правовідносини розглядаються як єдність юридичної форми й матеріального змісту, місце поведінки людей в їх побудові виявляється вже визначеним: поведінка утворює їх матеріальний зміст. Якщо ж і тут при висвітленні об'єкта ще раз посилятися на поведінку людей, це вже буде простим повторенням, яке, звичайно, ні на крок не просуне нас уперед. Характеризуючи об'єкт правовідносин, треба виходити не з того, що правовідносини разом з іншими частинами механізму правового регулювання впливають на суспільні відносини, а з особливих функцій суб'єктивних прав та обов'яз-

²¹⁵ Там само. С. 280.

²¹⁶ Філіпович І. О. Об'єкт податкових правовідносин у сучасній доктрині податкового права. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2020. № 2. С. 282.

²¹⁷ Сахно Д. С. Податкові правовідносини як сфера зловживання правом. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2017. № 7 (4). С. 333.

²¹⁸ Там само. С. 331–334.

ків. Із цієї точки зору об'єктом правовідносин є не поведінка людей, а ті явища (предмети оточуючого нас світу), на які спрямовані права й обов'язки, а значить, і сама поведінка учасників правовідносин»²¹⁹.

У той же час, відповідно до моністичної теорії розуміння об'єкта правовідносин, об'єкту правовідносин має бути властива здатність реагувати на правовий вплив, а оскільки лише людська поведінка здатна до цього, тоді людську поведінку і слід визнати об'єктом прав та обов'язків. Таким чином, єдиним визнаним об'єктом правовідносин є поведінка суб'єкта, а саме учасника правовідносин²²⁰.

Враховуючи те, що податкові правовідносини є різновидом фінансових правовідносин, уявляється за доцільне врахувати підхід К. Рогознікова щодо виокремлення таких об'єктів: відокремлених від матеріального змісту правовідносин – такі, що тією чи іншою мірою конкретно зафіксовані або випливають з аналізу фінансово-правових норм та існують як явища (предмети) навколишнього світу; та невідокремлених від матеріального змісту правовідносин – ті, що не зафіксовані у фінансово-правових нормах та можуть бути виділені лише в процесі наукового абстрагування та є результатом діяльності суб'єктів фінансових правовідносин, що невіддільний від його матеріального змісту. До відокремлених об'єктів фінансових правовідносин дослідниця відносить і податкита збори, штрафи та пені, податковий кредит, інвестиційний податковий кредит, відстрочку та розстрочку як зміну строку сплати податку та збору²²¹. До невідокремлених об'єктів пропонується відносити результати діяльності контролюючих органів²²².

Рекомендується доповнити систему об'єктів податкових правовідносин пов'язаних з результатами діяльності контро-

²¹⁹ Філіпович І.О. Об'єкт податкових правовідносин у сучасній доктрині податкового права. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2020. № 2. С. 280.

²²⁰ Там само. С. 282.

²²¹ Рогознікова К.С. Поняття та сутність податкових відносин як об'єкта адміністративно-правової охорони. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2017. Т. 4. № 1(16). С. 193.

²²² Там само. С. 194.

люючого органу, таким різновидом як оскарження рішень посадових (службових) осіб контролюючих органів або їх дій чи бездіяльності.

Л. Касьяненко та колектив співавторів вважають, що об'єкт податкових правовідносин слід розглядати у широкому та вузькому значенні²²³. У першому випадку відстоюється позиція, що об'єкт правовідносин складають кошти платників, що надходять у доходи бюджетів, а другому – гроші, з приводу яких між суб'єктами податкових правовідносин формується правовий зв'язок.

Щодо цієї проблеми М. Кучерявенко має наступну думку: об'єктом податкових правовідносин виступають кошти, предмети, а також діяльність, яка породжує податковий обов'язок і пов'язана з ним²²⁴.

Таким чином, до об'єкту податкових правовідносин включається увесь комплекс явищ, діяльності й дій, що регулюються податковими правовідносинами й пов'язані з предметом останніх. Вчений наголошує на тому, що аналізуючи зміст об'єкта податкових правовідносин, важливо провести розмежування між ним і об'єктом оподаткування, доречнішим є порівняння цих понять як загального і окремого. Зміст об'єкта податкових правовідносин необхідно пов'язувати з відносинами з приводу виконання всієї сукупності податкового обов'язку, що становлять обов'язки, пов'язані з податковим обліком, особливостями та строками сплати податку, податковою звітністю. У той же час об'єкт оподаткування асоціюється з більш вузькою групою відносин, мова йде про певні різновиди матеріально-речовинних благ, елементів вартості. У цьому плані примітним є те, що фактично вітчизняне податкове законодавство не пішло шляхом формування родового поняття об'єкта оподаткування, а використовує більш

²²³ Податкове право України: альбом схем: навчальний посібник / Л.М. Касьяненко, А.В. Цимбалюк, Ю.І. Аністратенко, Н.І. Блащук; за заг. ред. Л.М. Касьяненко. Київ: Алерта, 2013. С. 36.

²²⁴ Кучерявенко М.П. Податкове право України: підручник. Харків: Право. 2012. С. 174.

прагматичний шлях – закріплення переліку різновидів об’єктів оподаткування (прибуток, дохід, додана вартість та ін.), який при цьому навіть не має вичерпного характеру.

Отже, поняття «об’єкт оподаткування» включає два підходи: правовий (розширений) і законодавчий (більш вузький). Як правова категорія об’єкт оподаткування являє собою родову формулювання об’єкта (доходи чи їхня частина; майно; вартість тощо), з яким пов’язане виникнення обов’язку платника податків сплатити податок. У більш вузькому розумінні (яке в основному закріплюється в законодавчих актах) об’єкти оподаткування можна охарактеризувати як видові форми родового поняття об’єкта оподаткування (доходи фізичних осіб; майно юридичних осіб тощо)²²⁵, що і закріплюються спеціальними статтями ПК України²²⁶. Загальна характеристика об’єкту оподаткування має місце у ст. 22 ПК України.

Умовою, за якою фізична особа, юридична особа чи відокремлений підрозділ юридичної особи стають платниками податків – наявність об’єкта оподаткування. Тобто такі особи повинні мати, одержувати, передавати об’єкти оподаткування або провадити діяльність (здійснювати операції), що є об’єктом оподаткування. За кожним видом податку чи збору ПК України визначається свій об’єктоподаткування²²⁷. А от визначення об’єктів податкових правовідносин або їх переліку Основний податковий закон не має.

Таким чином, розмежування між об’єктом та предметом податкових правовідносин, окреме виділення матеріального та юридичного об’єкта податкових правовідносин є цілком логічним кроком, на чому наголошує Я. Радиш²²⁸. Під мате-

²²⁵ Філіпович І. О. Об’єкт податкових правовідносин у сучасній доктрині податкового права. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2020. № 2. С. 281.

²²⁶ Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

²²⁷ Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: підручник / М. Я. Азаров та ін.; за заг. ред. М. Я. Азарова. Київ: Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010. Т. 1. С. 486.

²²⁸ Радиш Я. Ф. Правове регулювання фінансової діяльності органів діяльності органів публічної влади. *Інвестиції: практика та досвід*. 2021. № 7. С. 100.

ріальними, варто розуміти податки і збори так як дані об'єкти залишаються незмінними, незалежно від запропонованого виду податкових відносин. Предметом податкових правовідносин є все те майно, яке стає приводом виникнення конкретних правовідносин

Досліджуючи правове регулювання оподаткування майна фізичних осіб М. Перепелиця вказує: «об'єктом податкових правовідносин не є податок як платіж, який відповідає певним характеристикам, а мова йде про врегульовані правом відносини з приводу податку, тобто відносини, спрямовані на формування грошових фондів держави»²²⁹.

На думку І. Самсіна, об'єктом податкових правовідносин необхідно вважати суму податку, яка підлягає сплаті²³⁰. Беручи до уваги позиції інтересу суб'єктів податкового правовідношення, поведінка, діяльність, дії і інші явища мають другорядне значення стосовно суми податку²³¹.

У своєму дослідженні, не дивлячись на відносну усталеність підходів до визначення об'єктів податкових правовідносин, О. Баїк, досить, розмито окреслює їх коло, вказуючи, що ними 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 права²³².

Таким чином, концептуальний підхід до чисельності об'єктів податкових правовідносин та проаналізувавши норми податкового законодавства, резюмуємо, що виділяти у якості об'єкта необхідно:

1) податок та збір (сума грошових коштів, що підлягає внесенню до відповідного бюджету);

²²⁹ Перепелиця М.О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні: автореф. дис. канд. юрид. наук. Харків, 2002. С. 16.

²³⁰ Самсін І.Л. Юридичні факти в механізмі вирішення податково-правового спору. *Вісник Вищої кваліфікаційної комісії суддів України*. 2021. № 3–4. С. 5.

²³¹ Філіпович І.О. Об'єкт податкових правовідносин у сучасній доктрині податкового права. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2020. № 2. С. 282.

²³² Баїк О.І. Про системність і класифікацію юридичних фактів уподатковому праві України. *Підприємництво, господарство і право*. 2018. № 3. С. 106–110.

2) поведінку (дії, бездіяльність) суб'єктів податкових правовідносин;

3) результати дій (бездіяльності) суб'єктів податкових правовідносин²³³.

Норми податкового права регулюють поведінку суб'єктів податкових правовідносин відносно визначених самою нормою об'єктів. У ряді випадків об'єкт правовідношення безпосередньо незафіксований у нормі податкового права і може бути виокремлений лише за допомогою логічних прийомів. Основний податковий Закон Української держави не пропонує визначення об'єкта податкових правовідносин, так як і не надає їх переліку, хоча і закріплює положення про те, що врегульовує відносини, що 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, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження та обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків, а також відповідальність за порушення податкового законодавства (ст. 1 ПК України)²³⁴.

У законодавстві зарубіжних країн, наприклад Податковому кодексі Республіки Казахстан або Податковому кодексі Республіки Молдова, що було предметом дослідження В. Теремецького²³⁵, мова йде про податки та збори як об'єкти податкових правовідносин. На думку дослідника, саме ст. 6 ПК України закріплює об'єкт податкових правовідносин в Україні. Тобто, така категорія об'єктів податкових правовідносин як податок та збір знайшла своє нормативне закріплення та теоретичне осмислення у вітчизняних реаліях.

²³³ Філіпович І. О. Об'єкт податкових правовідносин у сучасній доктрині податкового права. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2020. № 2. С. 282.

²³⁴ Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

²³⁵ Теремецький В. І., Луцки А. М. Правове регулювання здійснення адміністративних процедур контролюючими органами у сфері оподаткування: досвід держав-членів ЄС та пропозиції для України. *Правова просвіта*. 2016. № 1.С. 116–117.

Відповідно до ст. 6 ПК України податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до положень самого ПК України. Збором (платою, внеском) є обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій²³⁶.

Згідно зі ст. 8 ПК України²³⁷ в Україні встановлюються загальнодержавні та місцеві податки і збори. А ч. 1 ст. 9 та ч. 1 ст. 10 ПК України²³⁸ визначається їх відповідна система: до загальнодержавних податків належать податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, податок на додану вартість, акцизний податок, екологічний податок, рентна плата, мито; до місцевих податків належать податок на майно, єдиний податок, а до місцевих зборів – збір за місяць для паркування транспортних засобів, туристичний збір. 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). Водночас забороняється установа загальнодержавних та місцевих податків і зборів, не передбачених ПК України.

Не виникає складнощів із підрахунком того, що в Україні справляються 7 загальнодержавних податків, 2 місцевих податки та 2 місцевих збори. Окремо слід виділити військовий збір, який визначено ПК України, та який тимчасово справляється на території України. Якщо звернути увагу на місцеві податки, а саме на податок на майно, який сприймається як один, насправді складається з трьох складових: 1) податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділян-

²³⁶ Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

²³⁷ Там само.

²³⁸ Там само.

ки; 2) транспортного податку; 3) плати за землю (ст. 265 ПК України)²³⁹.

Основною ознакою податку та збору, як обов'язкового платежу – це платіж у грошовій формі. Уявити такий процес поза грошовою формою, як влучно підкреслює В. Чернадчук, неможливо²⁴⁰.

«Кошти виступають як зміст податку, вартісний еквівалент, вираження податкового обов'язку, що й передбачає виникнення прав та обов'язків суб'єктів податкових правовідносин. Але кошти можуть бути об'єктом правовідносин і як своєрідний масштаб зобов'язання, сума, залежно від якої визначається розмір податку» – зазначає М. Кучерявенко, досліджуючи кошти як об'єкт податкових правовідносин²⁴¹. Важливо також звернути увагу на те, що об'єктом податкових правовідносин можуть бути також такі матеріальні блага як грошові кошти у вигляді пені за несвоєчасне виконання податкового обов'язку, штрафу за порушення податкового законодавства.

Значної уваги вимагає дослідження поведінки (дії, бездіяльності) суб'єктів податкових правовідносин у якості об'єкта податкових правовідносин. Дійсно, грошовий платіж у формі податку чи збору не в усіх випадках є об'єктом податкових правовідносин. Діяльність суб'єктів податкових правовідносин, що спрямовується на справляння податків та зборів, подання податкової звітності, надання податкових консультацій, здійснення податкового контролю уповноваженими органами державної влади, є окремим різновидом об'єкта податкових правовідносин²⁴².

Враховуючи те, що даючи характеристику суб'єктам податкових правовідносин у попередньому пункті даного дослі-

²³⁹ Баїк О.І. Про системність і класифікацію юридичних фактів уподатковому праві України. *Підприємництво, господарство і право*. 2018. № 3. С. 108.

²⁴⁰ Чернадчук В. Актуальні питання об'єкта правовідносин виконання бюджету. *Публічне право*. 2011. № 3. С. 117.

²⁴¹ Кучерявенко М.П. Податкове право: підручник. Харків: Право, 2013. С. 307.

²⁴² Баїк О.І. Щодо визначення поняття об'єкта податково-правових відносин. *Eurasian Academic Research Journal*. 2017. № 5 (11). С. 24.

дження, було виокремлено державу як суб'єкта податкових правовідносин, у т.ч. через виконання її завдань та функцій уповноваженими органами, слід вказати, що до об'єктів податкових правовідносин можна відносити і діяльність щодо установа податків та зборів, їх скасування та надання пільг їх платникам. У науковій літературі це питання вирішується неоднозначно, оскільки є пропозиція даний вид правовідносин включати до системи відносин конституційного права.

Про те, що виникнення й розвиток грошових податкових правовідносин опосередковано забезпечують і негрошові відносини, які пов'язані із грошовими й передують їм, веде мову І. Пасічна²⁴³. До них якраз і належать, контрольні та охоронні податкові правовідносини. Їх об'єктом є негрошова субстанція (податково-правові акти, звітність, податкова інформація). Це відносини із затвердження форм податкових розрахунків, звітів, інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів, професійної підготовки та перепідготовки кадрів для органів державної служби, координації діяльності контролюючих органів з фінансовими й іншими органами влади тощо.

Щодо безпосередньо відносин, які виникають під час справляння податків та зборів, то їх характеристику та виокремлення об'єктів слід розпочати із визначень, запропонованих у ст. 14 ПК України, зокрема, відповідно до:

1) п. 14.1.11 ст. 14 ПК України адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок) та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи – це сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують іденти-

²⁴³ Пасічна І.О. Податкові правовідносини в Україні: стан та перспективи розвитку. автореф. дис. ... канд. юрид. наук:12.00. Запоріжжя, 2014. С. 14.

фікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом²⁴⁴;

2) п. 14.1.18 ст. 14 ПК України бюджетне відшкодування – відшкодування від'ємного значення податку на додану вартість на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість за результатами перевірки платника²⁴⁵;

3) п. 14.1.56–1 ст. 14 ПК України електронна ідентифікація – процедура використання ідентифікаційних даних особи в електронній формі, які однозначно визначають фізичну особу, юридичну особу або представника фізичної чи юридичної особи. Дозволені для використання технології для ідентифікації платників податків в електронному кабінеті платника податків визначаються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику²⁴⁶; п. 14.1.152 ст. 14 ПК України погашення податкового боргу – зменшення абсолютного значення суми такого боргу, підтверджене відповідним документом²⁴⁷;

4) п. 14.1.2261 ст. 14 ПК України сервісне обслуговування платників – надання адміністративних, консультаційних, довідкових, інформаційних, електронних та інших послуг, пов'язаних з реалізацією прав та обов'язків платника відповідно до вимог податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган²⁴⁸.

Крім того, виконання податкового обов'язку неодмінно пов'язане із здійсненням платником податків низки податко-

²⁴⁴ Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

²⁴⁵ Там само.

²⁴⁶ Там само.

²⁴⁷ Там само.

²⁴⁸ Там само.

во-процесуальних дій, що у цілому складають систему процесуальних правовідносин, об'єктом яких може виступати постановка на облік у контролюючому органі, ведення обліку об'єктів оподаткування, нарахування податкового зобов'язання на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством, ведення, складання звітності та подання її у визначені строки контролюючому органу тощо.

Важливим питанням у дослідженні об'єктів податкових правовідносин виступає характеристика такого їх різновиду як результати дій (бездіяльності) суб'єктів податкових правовідносин. До них можна віднести рішення контролюючого органу, податкову інформацію, податкову консультацію тощо. У цьому контексті заслуговує на увагу визначення, запропоноване у п. 14.1.7 ст. 14 ПК України²⁴⁹: оскарження рішень контролюючих органів – це оскарження платником податку податкового повідомлення-рішення про визначення сум грошового зобов'язання платника податків або будь-якого рішення контролюючого органу в порядку і строки, які встановлені цим Кодексом за процедурами адміністративного оскарження, або у судовому порядку²⁵⁰. Регламентації такого виду відносин сприяє і п. 2 ст. 56 ПК України²⁵¹, де зазначено, що у разі, коли платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, яке суперечить законодавству або виходить за межі повноважень контролюючого органу, встановлених ПК України або іншими законами України, він має право звернутися до контролюючого органу вищого рівня зі скаргою про перегляд цього рішення²⁵². Як свідчить практика адміністративного оскарження, платники податків у багатьох випадках заявляють вимоги щодо скасування акта пере-

²⁴⁹ Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

²⁵⁰ Там само.

²⁵¹ Там само.

²⁵² Там само.

вірки або його окремих положень, необхідності спростування його висновків²⁵³.

Щодо податкової інформації, то у п. 14.1.171 ст. 14 ПК України вказується, що дане поняття слід розуміти у значенні, визначеному Законом України «Про інформацію»²⁵⁴. Правовідносини, що виникають у сфері податкової інформації сьогодні хоча і врегульовані законодавчо, однак у ПК України відсутній її поділ на відкриту податкову інформацію та податкову інформацію з обмеженим доступом.

Відповідно до п. 14.1.172 ст. 14 ПК України податкова консультація може мати вираз індивідуальної податкової консультації та узагальнюючої податкової консультації, що надаються в порядку, передбаченому відповідно ПК України. У наступних пунктах цієї ж статті зазначається, що індивідуальна податкова консультація є роз'ясненням контролюючого органу, наданим платнику податків щодо практичного використання окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган²⁵⁵, та зареєстрованим в єдиному реєстрі індивідуальних податкових консультацій (п. 14.1.1721 ст. 14 ПК України); а узагальнююча податкова консультація – оприлюднення позиції центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, щодо практичного використання окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, що склалася за результатами узагальнення індивідуальних податкових консультацій, наданих контролюючими органами платникам податків, та/або у разі виявлення обставин, що свідчать про неоднозначність окремих норм такого законодавства (п. 14.1.173 ст. 14 ПК України)²⁵⁶.

²⁵³ Філіпович І. О. Об'єкт податкових правовідносин у сучасній доктрині податкового права. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2020. № 2. С. 280.

²⁵⁴ Про інформацію: Закон України від 02 жовтня 1992 року. № 2657-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2657-12>

²⁵⁵ Державна податкова служба. Офіційний портал. URL: <https://tax.gov.ua/>

²⁵⁶ Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

Таким чином, підсумовуючи викладене, резюмуємо, що об'єкт податкових правовідносин²⁵⁷:

1) є особливістю, яка відокремлює дану категорію суспільних відносин від інших, що перебувають під впливом правового регулювання;

2) не збігається за змістом із об'єктом оподаткування, яким є вид і величина доходу, майно та його вартість, інші предмети, об'єкти, види діяльності, грошова виручка, що обкладається податком;

3) виражається у матеріальних або нематеріальних благах, діях чи бездіяльності суб'єктів податкових правовідносин, а також у результатах таких дій, рішеннях тощо;

4) необхідно розглядати у вузькому та широкому значеннях. Відтак у першому випадку під об'єктом податкових правовідносин розглядати податки та збори, а у другому – кошти, предмети, а також діяльність, яка породжує обов'язок сплати податків та зборів відповідно до положень податкового законодавства;

5) може включати поведінку (дії, бездіяльність) суб'єктів податкових правовідносин та її наслідки;

6) є динамічною категорією, яка змінюється під впливом тенденцій і нововведень у механізмі податкового регулювання загалом. Одним із аспектів модернізації сьогодні є те, що сфера оподаткування знаходиться під стрімким впливом діджиталізації економіки та правової системи держави. Іншим – євроінтеграція податкового законодавства України в частині ПДВ та акцизів, трансфертного ціноутворення, податкового контролю та ін. набуває нових обертів та спричиняє появу податкових правовідносин із відповідними об'єктами

²⁵⁷ Філіпович І.О. Об'єкт податкових правовідносин у сучасній доктрині податкового права. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2020. № 2. С. 281.

2.3. Юридичні факти як підстави виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин

Податкові правовідносини виникають, змінюються і припиняються на підставі норм податкового права у разі настання передбачених нею юридичних фактів. Тобто, для виникнення та видозміни будь-якого різновиду податкових правовідносин окрім наявності конституційного обов'язку сплатити податок (тобто діючої норми права, що визначає податок або збір та його платника) необхідним є наявність юридичного факту (фактів). Вважаємо, що юридично значимі наслідки для суб'єктів податкового права настають в результаті взаємодії норми податкового права, податкової правосуб'єктності учасників /сторін податкових правовідносин та юридичних фактів (життєвих обставин, з якими норма податкового права пов'язує виникнення, зміну чи припинення податкових правовідносин). Саме тому, юридичні факти передують правовідносинам, що виникають на їх основі, та не входять до складу правовідносин як елемент одночасно з суб'єктами та об'єктом.

О. Баїк звертає увагу на те, що поняття «факт» походить від лат. *factum*, що у перекладі означає «зроблене», і визначається як: «дійсна, невігадана подія, дійсне явище, випадок; те, що сталося, відбулося насправді; те, що слугує підтвердженням будь-якого положення або висновку»²⁵⁸. Юридичними вважає факти, які спричиняють правові наслідки та деталізують зміст взаємних прав та обов'язків суб'єктів.

У 90-х роках ХХ століття вчення про юридичні факти почало розвиватися у цивільному, трудовому, фінансовому праві. Стосовно місця, ролі та особливостей юридичних фактів

²⁵⁸ Баїк О.І. Про системність і класифікацію юридичних фактів у податковому праві України. *Підприємництво, господарство і право*. 2018. № 3. С. 107.

у податковому праві, то в українській фінансово-правовій науці і досі це залишається проблемним питанням²⁵⁹.

Про юридичні факти як конкретні життєві обставини, з наявністю та/або відсутністю яких норми права пов'язують виникнення, зміну або припинення правових відносин, у юриспруденції триває дискусія вже тривалий час.

М. Козюбра зазначає: «юридичні факти є життєвими обставинами (діями та подіями, наявними або відсутніми, такими, що залежать або не залежать від волі людини), що прямо або опосередковано визначені гіпотезою норми права; саме вони є підставою для виникнення, зміни або припинення правовідносин»²⁶⁰. Вчений пропонує класифікацію юридичних фактів за вольовою ознакою: їх поділяють на юридичні дії та юридичні події.

М. Кучерявенко також визначає юридичний факт як конкретну життєву обставину, з якою норми права пов'язують появу, зміну або припинення податкових правовідносин, характеризує їх як такі, що, по-перше, є фактами реальної дійсності; по-друге, фактами, передбаченими нормами податкового права; по-третє, спричиняють певні юридичні наслідки²⁶¹.

А от Н. Хатнюк вказує, що юридичними фактами є 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 правовідношення²⁶².

Як правильно зауважує О. Макух, у сучасних правових реаліях відбуваються пошуки нових шляхів реалізації правовід-

²⁵⁹ Баландіна В.Г. Юридичні факти в податковому праві: автореф. дис. ... канд. юрид. Наук: 12.00.07. Київ, 2009. С. 7.

²⁶⁰ Загальна теорія права: підручник / М.І. Козюбри та ін.; за заг. ред. М.І. Козюбри. Київ: Ваіте, 2016. С. 232.

²⁶¹ Кучерявенко М.П. Податкове право: підручник. Харків: Право, 2013. С. 99.

²⁶² Хатнюк Н.С. Юридичний факт як підстава виникнення податкових правовідносин. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2016. № 6. Т. 1.С. 111.

носин²⁶³. Роль юридичних фактів у динаміці правовідносин вагома, а тому питання ефективності правового регулювання неможливо розкрити, оминувши їх аналіз. У цьому контексті вчена підтримує думку М. Кучерявенка про те, що «юридичні наслідки, що впливають на підставі юридичних фактів, у най узагальненому виді можуть бути зведені до головних фаз існування правовідносин – виникнення й припинення, а також зміни»²⁶⁴. А також О. Макух резюмує – юридичні факти не лише породжують, змінюють або скасовують правовідносини, вони «корегують» певним чином права та обов'язки учасників таких правовідносин²⁶⁵.

Виходячи із зазначеного, до особливостей юридичних фактів податкових правовідносин необхідно включати таке:

1) є підставою виникнення, зміни або припинення як податкових правовідносин, так і податкової право- дієздатності їх учасників;

2) є зв'язком, що поєднує загальне нормативне регулювання та індивідуальне нормативне регулювання, а також дозволяють трансформуватися податковій правосуб'єктності у податкове суб'єктивне право.

У податкових правовідносинах більшість життєвих обставин, що визначені нормами права та з якими норми права пов'язують юридичні наслідки, є діями. Вони спрямовані на виконання платником податкового обов'язку. Причому його виконання має відбуватися не у довільній формі, а саме так, як визначено податковим законодавством.

У той же час, юридичні факти, що зумовлюють виникнення податкових правовідносин, можуть належати до різних галузей права, як публічно-правової, так і приватно-правової сфери. Необхідно зауважити, що, наприклад, цивільно-правовий правочин може визнаватися як юридичний факт податко-

²⁶³ Макух О.В. Фінансові правовідносини: теорія, сучасний стан і тенденції розвитку: монографія. Харків: Право, 2016. С. 276.

²⁶⁴ Кучерявенко М.П. Податкове право: підручник. Харків: Право, 2013. С. 453.

²⁶⁵ Макух О.В. Фінансові правовідносини: теорія, сучасний стан і тенденції розвитку: монографія. Харків: Право, 2016. С. 279.

вого права, не дивлячись на те, що, у першу чергу, спричиняє наслідки цивільно-правового, а не податкового характеру.

Юридично значущі вчинки особи, які можуть бути правомірними та неправомірними, утворюють юридичні дії. Правомірні дії відповідають правилам поведінки, виписаним у нормах права (наприклад, надання індивідуальної податкової консультації, інформаційно-довідкових послуг з питань податкового та іншого законодавства, здійснення контролю контролюючими органами), а протиправні – їм суперечать (наприклад, розголошення контролюючим органом (посадовими (службовими) особами) відомостей про такого платника без його письмової згоди та/або 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)²⁶⁶. Крім того, О. Баїк, досліджуючи понятійно-категоріальний апарат податкового права в Україні та його значення для податкових правовідносин, підтримує позицію теоретиків права в тому, що 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. Вчена зазначає, що за формою вини неправомірні дії можуть бути вчинені як умисно, так і з необережності, та для прикладу наводить: неправомірними діями (бездіяльністю), якими порушується податкове законодавство України, у ПК України є²⁶⁷:

²⁶⁶ Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: <http://mof.gov.ua>.

²⁶⁷ Баїк О.І. Щодо визначення поняття об'єкта податково-правових відносин. *Eurasian Academic Research Journal*. 2017. № 5 (11). С. 22.

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)²⁶⁸;

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)²⁶⁹;

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)²⁷⁰;

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)²⁷¹;

д) порушення вимог до договорів довгострокового страхування життя чи договорів страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення (ст. 123–1)²⁷²;

е) відчуження майна, яке перебуває у податковій заставі, без згоди контролюючого органу (ст. 124)²⁷³.

Окремо автором звертається увага на те, що неправомірною також вважається бездіяльність, яка виявляється у порушен-

²⁶⁸ Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

²⁶⁹ Там само.

²⁷⁰ Там само.

²⁷¹ Там само.

²⁷² Там само.

²⁷³ Там само.

ні податкового законодавства України неподанням у строки та у випадках, передбачених ПК України²⁷⁴, 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)²⁷⁵; неподання платником податків інформації для формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб-платників податків, передбаченого ПК України (ст. 119 ПК України)²⁷⁶; неподання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності (ст. 120 ПК України)²⁷⁷.

Як зазначала Л. Воронова, юридичні вчинки це: «правомірна дія, із якою фінансово-правова норма (у даному випадку податкова норма є різновидом фінансово-правової) у силу самої вольової дії, пов'язує юридичні наслідки»²⁷⁸.

Юридичні акти також є правомірною дією учасника податкових правовідносин, спрямованою на отримання правового результату. Регулювання відносин у сфері оподаткування здійснюється нормативно-правовими актами, а саме законами України, указами Президента України, постановами Верховної Ради України, постановами та розпорядженнями Кабінету Міністрів України, наказами Міністерства фінансів України, Державної податкової служби України тощо.

Особливе місце серед правомірних юридичних актів, що є підставою виникнення, зміни та припинення податкових пра-

²⁷⁴ Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

²⁷⁵ Там само.

²⁷⁶ Там само.

²⁷⁷ Там само.

²⁷⁸ Воронова Л. К. Фінансове право України: підручник. Київ: Прецедент; Моя книга, 2006. С. 73.

вовідносин, є акти індивідуальної дії. Субординаційні, коордінаційні та інші акти волевиявлення суб'єктів податкового права виступають як юридичні факти у податкових правовідносинах – заява, декларація, рішення, договір (наприклад, попереднього узгодження ціноутворення). Вони породжують виникнення податкових прав та обов'язків у певних осіб.

Юридично значущі життєві обставини, настання яких не залежить від волі людини, які можуть бути відносними (викликані діяльністю людей) та абсолютними (ті, які не пов'язані з діяльністю людей), позитивними та негативними, такими, що породжують, змінюють чи припиняють правовідносини, утворюють юридичні події. У податковому законодавстві до абсолютних подій відносять стихійне лихо, обставини непереборної сили, а до відносних – подання нерезидентом з урахуванням особливостей, передбачених пунктами 103.5 і 103.6 ст. 103 ПК України²⁷⁹, 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)²⁸⁰.

У сукупності дій, бездіяльності, життєвих обставин, що не залежать від волі людей, розрізняють правоутворюючі, провозмінюючі та правоприпиняючі юридичні факти. Прикладом правоутворюючого факту є подання річної декларації платником-фізичною особою, що передбачено ст. 179 ПК України. Наявність у власності або користуванні земельної ділянки та отримання платником податку податкового повідомлення, у якому визначено суму грошового зобов'язання щодо його сплати (ст. 269 і ст. 286 ПК України) є прикладом фактичного складу (системи юридичних фактів).

²⁷⁹ Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

²⁸⁰ Постійні представництва: реєстрація та облік. *Вісник: офіційно про податки*. 2018. № 20 (972).

Статтею 37 ПК України визначено підстави припинення податкового обов'язку. А саме – його виконання; ліквідація юридичної особи; смерть фізичної особи, визнання її недієздатною або безвісно відсутньою; втрата особою ознак платника податку, які визначені ПК України²⁸¹; скасування податкового обов'язку у передбачений законодавством спосіб. Цей перелік юридичних фактів, що припиняють податкові правовідносини, включає як прості, так і складні юридичні факти.

Цікавою є позиція І. Пасічної, яка під юридичними фактами розуміє

«обставини, визначені гіпотезою норми податкового права, що забезпечують перетворення нормативної моделі податкових правовідносин у реальні правовідносини, оформлені у вигляді індивідуальних податкових актів, з якими норма податкового права пов'язує виникнення, зміну і припинення податкових правовідносин»²⁸².

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

²⁸¹ Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

²⁸² Пасічна І.О. Податкові правовідносини як правова категорія. *Журнал східноєвропейського права*. 2019. С. 12. URL: <http://easternlaw.com.ua/uk/osoblive-administrativne-pravo/pasichna-i-o-podatkovi-pravovidnosini-yak-pravova-kategoriya>.

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)²⁸³.

Вчена також аналізує існуючі класифікації юридичних фактів та уточнює окремі з них. Зокрема, серед розрахункових юридичних фактів залежно від показників виокремлено граничні та звичайні. Граничні розрахункові юридичні факти – це обставини, пов’язані з існуванням максимальних і мінімальних показників, зокрема таких, як прожитковий мінімум, неоподатковуваний мінімум доходів громадян, мінімальне акцизне податкове зобов’язання тощо. Натомість звичайними є обставини, пов’язані з існуванням звичайних показників – величин, що встановлюються в межах мінімального та максимального розмірів для всіх суб’єктів або за звичайних умов, або в офіційному порядку, або самими суб’єктами. І. Пасічна обґрунтовано доводить потребу в розмежуванні понять «строк» і «термін» у податковому праві. На її думку, строк – це встановлений податковим законодавством проміжок часу, протягом якого суб’єкти податкових правовідносин можуть реалізувати суб’єктивні права чи юридичні обов’язки. Натомість, термін – це визначений календарною датою певний момент у часі, з настанням якого пов’язана дія чи подія, що має юридичне значення для податкових правовідносин²⁸⁴.

Положенням п. 95.2 ст. 95 ПК України²⁸⁵, передбачено стягнення коштів і продаж майна платника податків провадяться не раніше ніж через 60 календарних днів з дня надіслання

²⁸³ Пасічна І.О. Податкові правовідносини як правова категорія. *Журнал східноєвропейського права*. 2019. С. 18. URL: <http://easternlaw.com.ua/uk/osoblive-administrativne-pravo/pasichna-i-o-podatkovi-pravovidosini-yak-pravova-kategoriya>.

²⁸⁴ Пасічна І.О. Податкові правовідносини як правова категорія. *Журнал східноєвропейського права*. 2019. URL: <http://easternlaw.com.ua/uk/osoblive-administrativne-pravo/pasichna-i-o-podatkovi-pravovidosini-yak-pravova-kategoriya>.

²⁸⁵ Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

такому платнику податкової вимоги²⁸⁶. У цьому випадку 60 календарних днів, що спливли з моменту надіслання вимоги контролюючого органу, є юридичним фактом-подією і має наслідком виникнення права органу на звернення до суду з вимогою про стягнення коштів або надання дозволу на погашення боргу за рахунок майна платника.

З метою своєчасного виконання обов'язку зі сплати податку важливим є визначення різних за змістом, але схожих за звучанням, таких понять як момент виникнення такого обов'язку та момент його виконання (строк сплати). І якщо перше пов'язується із встановленням у ПК України обставин, які зумовлюють необхідність сплати податкового платежу, то друге – із належним виконанням обов'язку платником. На практиці проблема належного виконання платником податку обов'язку залежить від вчасного зарахування коштів до відповідного бюджету, що може обумовлюватися чинниками, які часто не залежать від наміру та бажання самого платника податків. Відповідно до п. 31.1 ст. 31 ПК України²⁸⁷ строком сплати податку та збору визнається період, що розпочинається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податку із сплати конкретного виду податку і завершується останнім днем строку, протягом якого такий податок чи збір повинен бути сплачений у порядку, визначеному податковим законодавством. Позиція контролюючого органу відповідає цим нормативним засадам²⁸⁸. А от у правовій доктрині позиції розділилися:

1) на думку одних, конституційний обов'язок платника податків вважається виконаним у той момент, коли вилучення частини його майна, призначеного для сплати до бюджету, здійснено;

2) інші наголошують на тому, що податкове зобов'язання є публічним і виникає між платником податків та відповідним бю-

²⁸⁶ Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

²⁸⁷ Там само.

²⁸⁸ Там само.

джетом. А тому виконаним його можна вважати тільки в тому випадку, коли кошти надійшли належному отримувачу²⁸⁹.

Верховний Суд у Постанові від 05.11.2019 р. у справі № 804/2553/16 вказує на те, що виконання платником податкового обов'язку по перерахуванню в бюджет суми податкового зобов'язання пов'язане з моментом подання в банк платіжного доручення на перерахування відповідних сум податкових зобов'язань та прийняття таким банком на виконання, а у разі несвоєчасного надходження до державного бюджету грошових коштів не з вини платника податку, платник податку звільняється від відповідальності за несвоєчасне або перерахування не в повному обсязі таких податків, зборів та інших платежів до бюджетів та державних цільових фондів²⁹⁰ – така позиція була сформована виходячи із положень ПК України (п. 129.6 ст. 129), Закону України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні» (п. 22.4 ст. 22)²⁹¹.

За пропозицією І. Самсіна класифікація юридичних фактів може бути здійснена таким чином:

1. юридичні факти, що здійснюють вплив на права та обов'язки суб'єктів податкових правовідносин. Така їх категорія включає в себе ініційовані платниками податків односторонні дії-факти та ініційовані податковими та іншими органами державної влади односторонні дії-факти;

2. юридичні факти, що змінюють зміст податкового обов'язку;

3. юридичні факти, що змінюють майнове становище платника податків (наприклад, зміна джерела доходу, перерахунок суми податкового зобов'язання);

4. юридичні факти, що змінюють вже існуючі податкові правовідносини внаслідок прийняття нового закону;

²⁸⁹ Хатнюк Н.С. Правова природа податкових зобов'язань платників податків. *Науковий вісник УНУ. Право* 2016. № 41 (2). С. 76–80.

²⁹⁰ Постанова Верховного Суду від 05 листопада 2019 року у справі № 804/2553/16. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/85425203>

²⁹¹ Про платіжні послуги: Закон України від 30 червня 2021 року. № 1591-IX. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>

5. юридичні факти, встановлені рішеннями судових органів, що сприяють зміні вже існуючих податкових правовідносин²⁹².

Залежно від виду податкового правовідношення необхідною умовою його виникнення може бути наявність сукупності юридичних фактів. Причому така ситуація є переважаною. Наприклад, до складу податкових правовідносин у контексті використання платником податків можливості перебувати на спрощеній системі оподаткування юридичним фактом може бути: наявність об'єкта оподаткування, правосуб'єктності платника податку, настання строку сплати податку. До того ж, взагалі, для виникнення податкових правовідносин здійснюється за наявності сукупності таких юридичних фактів як: наявність особи; визначення її юридичного статусу (фізична чи юридична особа); наявність резидентності (резидент чи нерезидент); наявність об'єкта оподаткування; виникнення обов'язку зі сплати податків, зборів, платежів.

На сторінках періодичних видань можна зустріти публікації, у яких серед особливостей податкових юридичних фактів значиться і таке: із змісту податкового законодавства не завжди зрозуміло, хто їх встановлює: платник податку, податковий орган, суд. Позиція авторів полягає в тому, що спочатку юридичні факти встановлюються платником податку, у цифровому виразі фіксуються у реєстрах бухгалтерського та податкового обліку, а також у податковій звітності. Уповноважені органи в межах проведення контрольно-перевірочної роботи перевіряють повноту та правильність встановлення юридичних фактів та погоджуються / не погоджуються із платником податків. У такому випадку юридичні факти встановлюються уточненою податковою декларацією або актом податкової перевірки. За наявності спору про правильність юридичної кваліфікації фактів або оцінки доказів одна зі сторін податкових правовідносин звертається до суду. У правовій доктрині є позиція, що судові акти можна відносити до різновидів юридич-

²⁹² Самсін І.Л. Юридичні факти в механізмі вирішення податково-правового спору. *Вісник Вищої кваліфікаційної комісії суддів України*. 2021. № 3–4. С. 4–7.

них фактів²⁹³, однак не всі її підтримують, вказуючи, що такі акти нічого не додають до фактичних обставин податкового правовідношення.

В. Гордєєв стверджує, що судові рішення саме по собі є юридичним фактом адміністративного процесуального та матеріального права. Одночасно у ньому фіксуються встановлені в ході судового розгляду фактичні обставини справи і найважливіші процесуальні дії учасників справи²⁹⁴. Зазначається, що судові рішення адміністративного суду є процесуальним документом адміністративного суду (судді), в якому відображаються встановлені юридичні факти, застосування норм права, спосіб захисту або відновлення прав та інтересів платників податків та держави. Виникає запитання, якщо такі акти лише відображають встановлені юридичні факти, є результатом вирішення спірних відносин і лише ліквідовують неоднозначність, сумнівність або відсутність правового регулювання, чи можуть вважатися судові акти юридичними фактами для податкових правовідносин.

Таким чином, як підсумок стверджуємо таке:

1) під юридичним фактом у податкових правовідносинах слід розуміти юридично значимі, тобто визначені нормами податкового законодавства, дії та події, що можуть спричинити виникнення, зміну чи припинення податкових правовідносин, а також обумовлюють функціонування податкової системи в цілому;

2) юридичні факти та їх склади, визначені у податковому законодавстві, наявність яких законним способом встановлена у процесі правозастосування, є гарантією розвитку податкових правовідносин;

3) до особливостей юридичних фактів у контексті податкових правовідносин у т. ч. належать: їх складність, що обумов-

²⁹³ Завальний А.М. Методологічні та теоретичні основи пізнання юридичних фактів: монографія. Київ, 2011. С. 70.

²⁹⁴ Гордєєв В.В. Детермінація юридичних фактів у адміністративному судочинстві України: монографія. Харків: Харків юридичний, 2013. С. 138.

лена характером податкового зобов'язання; переважно майновий характер і спрямованість на забезпечення публічного інтересу в оподаткуванні; можливість виникнення декількох різновидів податкових правовідносин на основі одного юридичного факту;

4) класифікація юридичних фактів у податковому праві характеризується поліваріантністю: неправомірні і правомірні; дії (бездіяльність) і події; юридичні акти та юридичні вчинки; правоутворюючі, правозмінюючі, правоприпиняючі; прості і складні тощо;

5) часто для виникнення або припинення податкових правовідносин вимагається не один, а декілька юридичних фактів (сукупність яких є фактичним складом);

6) юридичні факти, що зумовлюють виникнення податкових правовідносин, можуть належати до різних галузей права, як публічно-правової, так і приватно-правової сфери.

Узагальнюючи положення чинного законодавства та результати теоретичних досліджень, є підстави стверджувати, що, зважаючи на особливості податкової правосуб'єктності, уточнено різновид суб'єктів податкових правовідносин таких, як зобов'язальний суб'єкт (платники податків: індивідуальні суб'єкти і колективні суб'єкти господарювання) та уповноважуючий суб'єкт (державна, органи місцевого самоврядування, уповноважені органи державної влади та місцевого самоврядування).

Зобов'язальний суб'єкт податкових правовідносин має такі ознаки, як: виступає адресатами імперативних розпоряджень держави; виконує обов'язки платника податку, що мають публічно-правове значення; наявність приватної правосуб'єктності; має вікове обмеження податкової правоздатності у фізичних осіб. Уповноважуючий суб'єкт характеризується: покладенням спеціальних повноважень; наявністю публічно-правових обов'язків; доміантністю; діяльність суб'єкта спрямована на задоволення публічних потреб та інтересів.

Владно-майновий характер податкових правовідносин та, зокрема, те, що у їх змісті первинним є податковий обов'язок по відношенню до комплексу прав, обумовлює таку особливість податкової правосуб'єктності як поділ її на активну – для уповноважених суб'єктів влади – та пасивну – для платників податків. Однак для деяких правовідносин, наприклад, що виникають у зв'язку зі сплатою податку на додану вартість, обов'язок може виникати і у контролюючого органу по відношенню до платника податків – у випадку реалізації останнім права на бюджетне відшкодування різниці суми податкового кредиту та суми податкового зобов'язання.

Комплекс прав платників податків у податкових правовідносинах опосередковує приватні інтереси. Держава / органи місцевого самоврядування, уособлюючи усе суспільство / його частину на певній території та представляючи публічні інтереси, зацікавлені у стабільності та повноті податкових надходжень до бюджетів і представляють публічні інтереси. Гарантією наповнення бюджетів полягає у тому, що кожна сторіна податкових правовідносин заздалегідь поставлена до відома про неминучість оподаткування та про виключне настання наслідків передбачених законодавством у випадку невиконання чи порушення вимог податкового законодавства.

Об'єкт податкових правовідносин:

- особливістю, яка відокремлює дану категорію суспільних відносин від інших, що перебувають під впливом правового регулювання;
- не збігається за змістом із об'єктом оподаткування, яким є вид і величина доходу, майно та його вартість, інші предмети, об'єкти, види діяльності, грошова виручка, що обкладається податком;
- виражається у матеріальних або нематеріальних благах, діях чи бездіяльності суб'єктів податкових правовідносин, а також у результатах таких дій, рішеннях тощо;

- необхідно розглядати у вузькому та широкому значеннях. Відтак у першому випадку під об'єктом податкових правовідносин розглядати податки та збори, а у другому – кошти, предмети, а також діяльність, яка породжує обов'язок сплати податків та зборів відповідно до положень податкового законодавства;
- може включати поведінку (дії, бездіяльність) суб'єктів податкових правовідносин та її наслідки;
- є динамічною категорією, яка змінюється під впливом тенденцій і нововведень у механізмі податкового регулювання загалом. Одним із аспектів модернізації сьогодні є те, що сфера оподаткування знаходиться під стрімким впливом діджиталізації економіки та правової системи держави. Іншим – євроінтеграція податкового законодавства України в частині ПДВ та акцизів, трансфертного ціноутворення, податкового контролю та ін. набуває нових обертів та спричиняє появу податкових правовідносин із відповідними об'єктами.

Під юридичним фактом у податкових правовідносинах необхідно розуміти юридично значимі, тобто визначені нормами податкового законодавства, дії та події, що можуть спричинити виникнення, зміну чи припинення податкових правовідносин, а також обумовлюють функціонування податкової системи в цілому. Юридичні факти та їх склади, визначені у податковому законодавстві, наявність яких законним способом встановлена у процесі правозастосування, є гарантією розвитку податкових правовідносин.

До особливостей юридичних фактів у контексті податкових правовідносин у т.ч. належать: їх складність, що обумовлена характером податкового зобов'язання; переважно майновий характер і спрямованість на забезпечення публічного інтересу в оподаткуванні; можливість виникнення декількох різновидів податкових правовідносин на основі одного юридичного факту.

Класифікація юридичних фактів у податковому праві характеризується поліваріантністю: неправомірні і правомірні; дії (бездіяльність) і події; юридичні акти та юридичні вчинки; правоутворюючі, правозмінюючі, правоприпиняючі; прості і складні тощо.

Часто для виникнення або припинення податкових правовідносин вимагається не один, а декілька юридичних фактів (сукупність яких є фактичним складом). Юридичні факти, що зумовлюють виникнення податкових правовідносин, можуть належати до різних галузей права, як публічно-правової, так і приватно-правової сфери.

РОЗДІЛ 3.

РОЗВИТОК ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН В УМОВАХ ЄВРОПЕЙСЬКОЇ ІНТЕГРАЦІЇ

3.1 Вплив співробітництва України з Радою Європи на регулювання податкових правовідносин

Основною метою Ради Європи (далі – РЄ) є досягнення більшої єдності між її державами-членами заради захисту та здійснення ідеалів та принципів, які є їх спільною спадщиною, а також сприяння їх економічному та соціальному прогресу, зокрема, через спільний розгляд питань в рамках РЄ, укладення угод та здійснення спільних заходів в різних сферах включно з економічною, правовою та адміністративною, а також підтримку здійснення прав та основних свобод людини (ст. 1 Статуту РЄ від 05.05.1949 р.)²⁹⁵. З урахуванням істотної ролі РЄ як регіональної інституції з розвитку міжнародного співробітництва з широкого кола питань, Верховна Рада України вже у жовтні 1995 р. схвалила приєднання нашої держави до згаданої міжнародної організації²⁹⁶. У сфері оподаткування така роль може бути проілюстрована участю держав-членів РЄ у розробці та підписанні Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 25.01.1988 р. (ETS No. 127) (далі – Конвенція 1988 р.), а також

²⁹⁵ Статут Ради Європи: Міжнародний документ від 05 травня 1949 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_001.

²⁹⁶ Про приєднання України до Статуту Ради Європи: Закон України від 31 жовтня 1995 року. № 398/95-ВР URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/398/95-%D0%B2%D1%80#Text>.

зростаючим впливом практики Європейського суду з прав людини на розвиток податкового правотворення та правозастосування.

Конвенція 1988 р. стала помітним кроком вперед у розвитку багатостороннього договірно-правового співробітництва на відміну від домінуючого до сьогоднішнього дня двостороннього співробітництва з податкових питань (кількість двосторонніх договорів про уникнення подвійного оподаткування у світі наразі перевищує 3000)²⁹⁷.

Безпосередньо у тексті Конвенції 1988 р. її ціль не сформульована, однак вона досить точно визначена у пояснювальній записці до неї: «Ціллю цієї Конвенції є сприяння міжнародній співпраці для кращого функціонування національного податкового законодавства при повазі фундаментальних прав платників податків»²⁹⁸. У цьому контексті Н. Герасименко додає, що вона «покликана стати глобальним механізмом міжнародної правової допомоги в податковій сфері, передусім у частині обміну податковою інформацією»²⁹⁹.

Окрім багатостороннього характеру, Конвенція 1988 р. передбачає і ряд інших можливостей, які посилюють спроможність залучених юрисдикцій щодо забезпечення належного податкового контролю та реалізації рішень стосовно платників податків, якщо порівнювати її з положеннями щодо адміністративної співпраці у двосторонніх договорах України про уникнення подвійного оподаткування:

1) розширення переліку податків та зборів щодо яких можливе використання механізмів адміністративної співпраці у сфері оподаткування. Наприклад, договір про уникнення подвійного оподаткування з Німеччиною обмежує перелік податків та суб'єктів, інформацією щодо яких сторони можуть

²⁹⁷ Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties. Paris: OECD Publishing, 2014. 63 p.

²⁹⁸ Марченко В.Б. Приєднання до Плану BEPS та розвиток податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні. *Порівняльно-аналітичне право*. 2018. № 4. С. 301–303.

²⁹⁹ Герасименко Н.М. Зарубіжний досвід у сфері обміну податковою інформацією: останні тенденції та напрями. *Державне управління: теорія та практика*. 2015. № 2. С. 14.

обмінюватись, виключно до тих, які зазначені у ст.ст. 1 та 2, тобто до податків на доходи і майно (прямі податки) та резидентів договірних держав відповідно згідно ст. 26³⁰⁰. Тим не менше, обидві договірні держави є сторонами Конвенції 1988 р., яка не передбачає таких обмежень згідно ст.ст. 1 та 2, а тому сторони істотно розширюють можливості для обміну податковою інформацією у відповідних формах, в першу чергу, у формі обміну інформацією за запитом;

2) розширення доступних форм адміністративної співпраці у сфері оподаткування в частині обміну інформацією, забезпечення податкового контролю та допомоги у стягненні належних сум податків. Звертаючись до вже згаданого вище договору про уникнення подвійного оподаткування варто відмітити, що його положення не передбачають можливості надання адміністративної допомоги у стягненні належних до сплати податків в одній договірній державі на території іншої договірної держави. У той же час, ст. 14 Конвенції 1988 р. безпосередньо передбачає, що «на прохання запитуючої держави запитувана держава з урахуванням положень (інших статей) вживає необхідних заходів для стягнення податкової заборгованості, належної до сплати першій державі, ніби ця заборгованість, виникла в запитуваній державі». Крім того, Конвенція 1988 р. «передбачає не тільки обмін інформацією, але й інші форми співпраці, наприклад проведення податкових перевірок за кордоном або здійснення одночасних податкових перевірок», а також автоматичний обмін податковою інформацією³⁰¹;

3) запровадження форм співпраці, які виходять за межі адміністративної співпраці щодо обміну інформацією, забезпечення податкового контролю та допомоги у стягненні на-

³⁰⁰ Угода між Україною і Федеративною Республікою Німеччина про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доход і майно від 03 червня 1995 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/276_001#Text.

³⁰¹ Руцишин Н.М., Галько Н.В. Міжнародний обмін податковою інформацією: зарубіжний та вітчизняний досвід. *Національний вісник НЛТУ України. Серія: Економічна*. 2016. № 26–2. С. 245.

лежних сум податків. Конвенція 1988 р. у ч. 1 ст. 17 вказує на те, що «на прохання запитуючої держави запитувана держава вручає адресату документи, зокрема ті, стосуються судових рішень, що надсилаються запитуючою державою та стосуються податку, до якого застосовується»³⁰² її положення. Примітно, що жоден договір України про уникнення подвійного оподаткування не передбачає подібних можливостей;

Разом з тим, необхідно зауважити, що належне і повноцінне використання можливостей зазначеної Конвенції 1988 р. неможливе без врахування позицій та застережень договірних сторін, які визначені договірними сторонами та які можуть істотно впливати на ефективність звернення до положень Конвенції 1988 р.: «Договірні держави мають право висловити застереження до окремих положень Конвенції. Такі держави зберігають право не надавати будь-яку форму співпраці (включно з обміном інформацією) стосовно певних податків при умові, що вони самостійно не включили відповідний вид податку як такий стосовно якого очікується надання сприяння від інших договірних держав»³⁰³.

В якості підтвердження можна звернути увагу на той факт, що вітчизняний законодавець передбачив можливість застосування положень зазначеної Конвенції стосовно «збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства», який наразі не передбачений Податковим кодексом України, однак не поширив дію відповідних положень Конвенції 1988 р. на екологічний податок. У той же час, наприклад, плата за землю по суті справляється в складі податку на майно, на який безпосередньо також не поширюються положення Конвенції 1988 р., на відміну від плати за землю.

У той же час, вітчизняне законодавство не передбачає також належні нормативно-правові засади для реалізації ок-

³⁰² Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 25 січня 1988 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_325#Text.

³⁰³ Falcao, T., Yaffar, A.L. General Report. *Cahiers De droit fiscal international*. Vol. 105b. Rotterdam: IFA, 2020. P. 27.

ремих можливостей адміністративної співпраці у сфері оподаткування, які вже безпосередньо передбачені у Конвенції 1988 р. Так, згідно п. 1 ст. 9 передбачено, що «на прохання вповноваженого органу запитуючої держави вповноважений орган запитуваної держави може дозволити представникам уповноваженого органу запитуючої держави бути присутніми на відповідній частині податкової перевірки в запитуваній державі»³⁰⁴. Незважаючи на це, ні Податковий кодекс України, ні підзаконні нормативно-правові акти не передбачають можливості надання доступу представникам іноземних податкових відомств до податкової перевірки у будь-якій формі в Україні, як і обсяг відповідних повноважень разом з застосовними обмеженнями в частині можливості розкриття інформації. У той же час, як стверджують Р. Бібел та Я. Вой'є, в ЄС такі форми адміністративної співпраці як присутність представника іноземного компетентного органу під час податкової перевірки (*presence of foreign officials*) або одночасні перевірки (*simultaneous controls*) вже є звичною дійсністю, однак спільні податкові перевірки «мають більш суттєвий потенціал», а тому наразі Європейська комісія працює над вдосконаленням та зміцненням нормативно-правових засад для їх проведення на регіональному рівні (одночасні та спільні податкові перевірки також можуть проводитись на підставі положень Конвенції 1988 р.)³⁰⁵.

Незважаючи на зазначені особливості і приймаючи до урахування існуючі міжнародні тенденції у сфері розвитку податкової співпраці, Україна все ж прагне розвивати багатосторонні механізми співпраці на основі Конвенції 1988 р. і особливо у контексті забезпечення автоматичного обміну інформацією, що обумовлено важливою роллю, відведеною згаданому міжнародно-правовому інструменту: «Конвенція

³⁰⁴ Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 25 січня 1988 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_325#Text.

³⁰⁵ Biebel, R., Voje, J. EU Report. *Cahiers de droit fiscal international*. Vol. 105b. Rotterdam: IFA, 2020. P. 70.

стала найбільш всеохоплюючим інструментом у сфері обміну інформацією з найширшою сферою охоплення, можливістю розвитку зобов'язань стосовно автоматичного обміну податковою інформацією як в частині загального (єдиного) стандарту звітування (common reporting standard, CRS), так і звітування у розрізі країн (country-by-country reporting, CbCR)»³⁰⁶.

З моменту початку обміну фінансовою інформацією у 2017 р. в цілях оподаткування лише відповідно до загального (єдиного) стандарту звітування на основі Конвенції 1988 р. вже наступного року було здійснено автоматичний обмін інформацією про більш ніж 47 млн. фінансових рахунків, на яких було розміщено більше 4,9 млрд. євро³⁰⁷. Завдяки цьому механізму більш ніж півмільйона осіб розкрили належні їм офшорні активи, що мало наслідком близько 85 млрд. євро додаткових податкових надходжень за рахунок застосування механізмів добровільного декларування та проведення розслідувань уповноваженими органами³⁰⁸. З урахуванням цього, уряд України задекларував приєднання до відповідного механізму автоматичного обміну фінансовою інформацією в цілях оподаткування на постійній основі. у Плані заходів щодо недопущення ухилення від сплати податків і зборів суб'єктами господарювання та запобігання відмиванню коштів в офшорних зонах (п. 4), затвердженому розпорядженням КМУ від 03.03.2021 р. № 162-р³⁰⁹.

У даному випадку слід відзначити, що обидва згадані стандарти звітування засновані на використанні механізмів

³⁰⁶ Babin, I.I. Features of the Application of the Decisions of the European Court of Human Rights by Ukrainian Courts in Tax Cases. *DANUBE: Law, Economics and Social Issues Review*. 2020. № 11. P. 61.

³⁰⁷ Valderrama, I. The EU Standard of Good Governance in Tax Matters for Third (Non-EU) Countries. *INTERTAX*. 2019. Vol. 47. Issue 5. Pp. 454–467.

³⁰⁸ Протидія агресивному податковому плануванню: світовий досвід та виклики для України: монографія / Брехов С. С., Коротун В. І., Сушкова О. С., Новицька Н. В. та ін; за заг. ред. С. С. Брехова та В. І. Коротуна. Київ: Алерта, 2017. С. 236.

³⁰⁹ План заходів щодо недопущення ухилення від сплати податків і зборів суб'єктами господарювання та запобігання відмиванню коштів в офшорних зонах: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 03 березня 2021 року. № 162-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/162-2021-%D1%80#Text>.

автоматичного обміну інформацією, які засновані на ст. 6 Конвенції 1988 р. з урахуванням змін, внесених Протоколом від 27.05.2010 р.³¹⁰, спрямованих насамперед на забезпечення можливості приєднання до неї інших держав, які не є державами-членами ані ОЕСР, ані РЄ: загальний (єдиний) стандарт звітування – це стандарт автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки в цілях оподаткування, який розроблений за участі держав-членів ОЕСР та Великої двадцятки (п. «f» ст. 1 Багатосторонньої угоди між компетентними органами щодо автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки від 29.10.2014 р.) і зобов'язання щодо імплементації якого взяло на себе 110 юрисдикцій;

1) звітування у розрізі країн – це стандарт автоматичного обміну звітами у розрізі країн, які щорічно подаються транснаціональними групами компаній до компетентних органів з інформацією в узгодженому форматі та обсязі стосовно глобального розподілу отриманих ними доходів, сплачених податків та окремих індикаторів локальної економічної діяльності відповідних груп з метою забезпечення належної оцінки ризиків, пов'язаних з трансфертним ціноутворенням та розміщенням бази оподаткування і переміщенням прибутків (преамбула та п. «h» ст. 1 Багатосторонньої угоди компетентних органів щодо обміну звітами у розрізі країн від 27.01.2016 р.), а зобов'язання за ним взяло на себе 89 юрисдикцій³¹¹.

Викладене вказує на некоректність тверджень окремих авторів, зокрема, А. Бахмача, про те, що: «стандарт CRS – це загальний стандарт звітності (Common Reporting Standard), який використовуються як в системі автоматичного обміну фінансовою інформацією (standard on Automatic Exchange of Information – Стандарт АЕОІ), так і в системі обміну інформацією за запитом (standard of Exchange of Information on

³¹⁰ Протокол про внесення змін і доповнень до Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 27 березня 2010 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_b21.

³¹¹ Sciskalová, M., Münster, M. Definition and characteristics of state aid. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*. 2014. Vol. 110. P. 223–233.

Request – Система EOIR)»³¹². У даному випадку відрізняються не лише безпосередньо самі стандарти за формою обміну інформацією (автоматично чи за запитом), але й за нормативними засадами для їх здійснення, оскільки якщо стандарти автоматичного обміну інформацією засновані на ст. 6 Конвенції 1988 р., то стандарти обміну інформацією за запитом, в першу чергу, засновані на ст. 26 Модельної податкової конвенції ОЕСР, яка є основою для більшості договорів про уникнення подвійного оподаткування, укладених до сьогоднішнього дня, в т.ч. і вітчизняних³¹³.

Як бачимо, Конвенція 1988 р. стала гнучким і потужним інструментом для розвитку міжнародно-правового співробітництва у сфері оподаткування у багатосторонньому форматі, що є безпрецедентним порівняно з практикою другої половини минулого століття. По-перше, на основі положень Конвенції 1988 р. розроблені механізми адміністративної співпраці з податкових питань, які не мають аналогів як за кількістю залучених держав, так і за обсягами інформації, якою обмінюються сторони. По-друге, потенціал Конвенції 1988 р. ще не вичерпано з огляду на той факт, що окремі її положення ще не використовуються повноцінно, оскільки обмежені стриманим і обережним підходом держав до їх імплементації (наприклад, проведення одночасних перевірок чи перевірок на території однієї держави за участі представників іншої держави). По-третє, зміни 2010 р. продемонстрували можливість розширення не лише суб'єктної, але й об'єктної сфери її застосування (наприклад, зміни в ст. ст. 19 та 21 Конвенції 1988 р., внесені вже згадуваним вище Протоколом 2010 р.).

³¹² Бахмач А.О. Участь України в міжнародній системі автоматичного обміну податковою інформацією та фінансовою інформацією (за стандартом CRS) в контексті кримінальної відповідальності за ухиленням від сплати податків в Україні. *Юридичний вісник*. 2020. № 2. С. 177–183; Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports, 27.01.2016. URL: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/cbc-mcaa.pdf>

³¹³ Лепетюк О.В. Оподаткування роялті в договорах України про уникнення подвійного оподаткування. *Публічне право*. 2016. № 1. С. 137–139.

Очевидно, що долучення України не лише до Конвенції 1988 р., але й до міжвідомчих інструментів з автоматичного обміну інформацією в цілях оподаткування, розроблених на основі її ст. 6, має справити істотний вплив на регулювання вітчизняних податкових правовідносин. Зокрема, таке твердження підтверджується положеннями Податкового кодексу України, якими запроваджено новий обов'язок фінансових агентів щороку, до 1 вересня, подавати до податкових органів звіт про підзвітні рахунки, де під останнім розуміється фінансовий рахунок, якщо його власником: а) є фізична особа-нерезидент; б) юридична особа-нерезидент або представництво такої особи; в) юридична особа, яка не є фінансовим агентом та кінцевим бенефіціарним власником (контролером) якої є фізична особа-нерезидент (пп. 14.1.146–1 п. 14.1 ст. 14 та п. 69.8.3 пп. 69.8 ст. 69 ПК України)³¹⁴. Зрозуміло, що компетенція податкових органів доповнюються у такому випадку необхідними повноваженнями щодо забезпечення контролю за виконанням такого обов'язку та можливістю застосування штрафних санкцій у випадку наявних порушень. Примітно, що у даному випадку Конвенція 1988 р. є необхідним елементом сучасної конструкції міжнародно-правової співпраці у сфері оподаткування, без якого можливість одностороннього правового регулювання відповідних податкових правовідносин позбавляється сенсу через неможливість створення умов взаємності інформаційного потоку та його загальності.

Ще одним важливим договірно-правовим інструментом в рамках РЄ, який має ключовий вплив на розвиток вітчизняних правовідносин у сфері оподаткування, є Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод від 04.11.1950 р. (далі – Конвенція 1950 р.)³¹⁵, разом з Першим протоколом до Конвенції 1950 р. від 20.03.1952 р. (далі – Перший прото-

³¹⁴ Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

³¹⁵ Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод від 04 листопада 1950 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_004.

кол)³¹⁶. Як Конвенція 1950 р., так і Перший протокол набрали чинності в Україні з 11.09.1997 р.

Ні в тексті Конвенції 1950 р., ні Першого протоколу до неї безпосередньо не згадується про жодні права платників податків, однак визнання юрисдикції Європейського суду з прав людини (далі – ЄСПЛ)³¹⁷ і проактивна позиція останнього зумовили те, що «при розгляді справ суд ЄСПЛ розширює і конкретизує існуючі норми Конвенції 1950 р. з огляду на можливість їх тлумачення. Відтак зміст прав визначається контекстом проголошених рішень». Така проактивна позиція ЄСПЛ обумовлена тим, що «попередження порушень прав людини у сфері забезпечення правопорядку залишається актуальним питанням для регулювання правового середовища держави, насамперед задля забезпечення належного захисту податкових прав фізичних осіб у контексті практики ЄСПЛ»³¹⁸. Тим не менше, відсутність чітко закріпленого переліку прав платників податків у тексті як Конвенції 1950 р., так і Першого протоколу до неї істотно звужує коло підстав, які дають змогу платникам податків звернутись до ЄСПЛ, що зумовлює, відповідно, відносно невелику кількість справ з питань оподаткування, розглянутих ЄСПЛ³¹⁹. Особлива роль Конвенції 1950 р. та практики ЄСПЛ, зокрема, і в сфері оподаткування, забезпечується у сфері правозастосування на підставі п. 1 ст. 17 Закону України «Про виконання рішень та застосування практики ЄСПЛ»³²⁰, де зазначається, що «вітчизняні суди застосовують при розгляді справ Конвенцію 1950 р. та практику Суду ЄСПЛ як джерело права». Такий

³¹⁶ Перший протокол до Конвенції про захист прав та основоположних свобод людини 1950 року. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_535

³¹⁷ Зубенко Г.В. Проблеми перекладу рішень та постанов ЄСПЛ. *Правове життя сучасної України*: матеріали міжнародної наукової конференції м. Одеса, 16–17 травня 2013 року. Одеса: Фенікс, 2013. С. 408–410.

³¹⁸ Кармаліта М.В. Судове провадження як наслідок захисту порушеного інтересу у сфері оподаткування: практика ЄСПЛ та баланс приватного і публічного інтересу. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2019. Т. 2. № 1 (26). С. 68–73.

³¹⁹ Там само. С. 68–73.

³²⁰ Про виконання рішень та застосування практики ЄСПЛ: Закон України від 23 лютого 2006 року. № 3477-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3477-15>.

підхід нормотворця щодо визначення ролі практики ЄСПЛ у процесі формування вітчизняної судової практики, на переконання В. Кононенко, призвів до виникнення положення, яке підлягає додатковому і потенційно надзвичайно широкому тлумаченню, що «навіть чи позитивно відобразиться на якості правозастосування». Дослідник наполягає, що Конвенція 1950 р. хоч і є джерелом права, але практика ЄСПЛ не є джерелом права, однак становить собою джерело тлумачення права, де під останнім терміном розуміються «акти, в яких встановлені особливості розуміння термінів та юридичних понять, котрими оперує законодавець або договірні сторони для викладення основної норми цього акту (або іншого документу, первісного стосовно акту тлумачення), що використовуються судами або іншими суб'єктами правозастосування, які здійснюють вторинне тлумачення таких актів»³²¹.

На сьогоднішній день практика ЄСПЛ є важливим джерелом забезпечення належного розуміння та єдності правозастосовної практики в контексті імплементації вимог Конвенції 1950 р. та Першого протоколу в Україні з урахуванням таких факторів³²²:

1) Рішення ЄСПЛ є орієнтирами для відновлення справедливого балансу між публічним та приватним інтересом у сфері оподаткування у контексті вирішення подібних справ для національних судів;

2) Рішення ЄСПЛ можуть вказувати на невідповідність норм національного законодавства приписам Конвенції 1950 р., що обумовлюватиме необхідність внесення релевантних змін у національне законодавство з метою уникнення можливості повторних звернень до ЄСПЛ з аналогічних підстав;

3) Динамічний підхід до тлумачення положень Конвенції 1950 р. та Першого протоколу зумовлює повільне, але посту-

³²¹ Кройтор В. А. Прецедентний характер рішень європейського суду з прав людини в сучасному цивільному процесуальному праві України. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. № 4. С. 192–198.

³²² Селезень П. О. Вплив рішень Європейського суду з прав людини на розвиток податкової системи України. *Форум права*. 2009. № 1. С. 495.

пове розширення можливостей для захисту прав платників податків в ЄСПЛ, навіть з урахуванням наявних обмежень його компетенції у сфері оподаткування;

4) Широке визнання ролі практики ЄСПЛ призводить до якісних змін у правосвідомості як платників податків, так і контролюючих органів, що сприяє підвищенню рівня правової культури;

5) Практика ЄСПЛ забезпечує формування єдиних підходів серед держав-учасниць у контексті реалізації стандартів прав людини, які знайшли своє безпосереднє відображення у приписах Конвенції 1950 р. та протоколів до неї.

У свою чергу, Є. Смичок додає, що використання правових позицій ЄСПЛ у контексті формування вітчизняної судової доктрини: 1) сприяє більш глибокому розумінню суті досліджуваних проблем; 2) визначає потребу у порівнянні європейського та вітчизняного досвіду; 3) забезпечує утвердження прав платника податків крізь призму визнаних та розтлумачених принципів права; 4) сприяє встановленню меж законної дискреції контролюючих органів. При цьому не можна не погодитись з дослідником в тому, що використання практики ЄСПЛ в жодній мірі не свідчить про «встановлення на теренах нашої держави судового прецеденту», однак створює можливості для всебічного та глибокого аналізу позиції ЄСПЛ з метою її імплементації у вітчизняний правопорядок, в т. ч. і через розроблення судової податкової доктрини³²³.

Аналіз практики ЄСПЛ, на думку М. Кармаліти: «позиції ... стосуються, зокрема, презумпції правомірності дій платника податків за наявності суперечливих нормативних актів; положення про добросовісність платника податків (платник податків не повинен нести відповідальність за порушення, допущені його контрагентами); необхідності врахування обов'язкової наявності вини у разі застосування штрафів, якщо вони мають виключно каральний та стримуючий характер, відповіда-

³²³ Смичок Є. М. Місце судової доктрини в доктрині податкового права. *Право і суспільство*. 2020. № 4. С. 217.

ють кримінальному переслідуванню в розумінні ст. 6 ЄСПЛ; принципів пропорційності та законності втручання у право на мирне володіння майном платником податків»³²⁴. Разом з тим, І. Бабін у своєму дослідженні пропонує дещо ширше коло питань стосовно оподаткування, з приводу яких платник податків може звертатись до ЄСПЛ за відсутності можливості їх належного розгляду на національному рівні, а саме: забезпечення права на справедливий суд; можливість оскарження проведених податкових донарахувань у встановленому порядку; право платника податків на належний доступ до можливості оскарження прийнятих податковим органів рішень у суді; відтермінування чи затягування податковими органами проведення процедури судового розгляду; неповернення надмірно сплачених сум податку протягом визначеного національним законодавством терміну; відшкодування платникам податків шкоди, завданої неправомірними діями чи бездіяльністю посадових осіб податкових органів при виконанні посадових обов'язків; обов'язок платника податків надати документи, які можуть бути підставою для притягнення його до відповідальності за порушення приписів податкового законодавства; дискримінація при наданні доступу до податкових пільг; порушення права на власність платника податків через недотримання податковими органами вимог національного законодавства щодо забезпечення більш сприятливого тлумачення для платника податків у ситуації можливості множинного чи недвозначного тлумачення законодавчих норм; застосування зменшеної ставки податку відповідно до нормативного акту, яким регулюються відповідні відносини³²⁵.

Як переконаний Є. Морозов, можна виділити три ключові групи справ ЄСПЛ, які найактивніше наразі використовув-

³²⁴ Кармаліта М.В. Судове провадження як наслідок захисту порушеного інтересу у сфері оподаткування: практика ЄСПЛ та баланс приватного і публічного інтересу. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2019. Т. 2. № 1 (26). С. 71.

³²⁵ Babin, I.I. Features of the Application of the Decisions of the European Court of Human Rights by Ukrainian Courts in Tax Cases. *DANUBE: Law, Economics and Social Issues Review*. 2020. № 11. P. 77–78.

ються у сфері оподаткування. Зокрема, до них можна віднести такі³²⁶:

1) справи ЄСПЛ щодо презумпції правомірності рішень платника податків за можливості множинного тлумачення діючих положень податкового законодавства, в т.ч. рішення у справі «Серков проти України» від 07.07.2011 (заява № 39766/05) та рішення у справі «Шчокін проти України» (заяви № 23759/03 та № 37943/06)³²⁷;

2) справи ЄСПЛ щодо концепції індивідуальної юридичної відповідальності платників податків, яка не передбачає можливості притягнення до відповідальності за неправомірні дії контрагентів, а саме рішення у справі «Булвес АД проти Болгарії» (заява № 3991/03) від 22.06.2009, рішення у справі «Бізнес Супорт Центр» проти Болгарії (заява № 6689/03) від 18.03.2010, рішення у справі Компанія «Вестберга таксі Актіеболаг» та Вуліч проти Швеції» (заява № 36985/97) від 23.07.2002 та рішення у справі «Полторацький проти України» (заява № 38812/97) від 29.04.2003³²⁸;

3) справи ЄСПЛ щодо несвоєчасного бюджетного відшкодування сплачених сум податку та надання ефективного судового захисту, в т.ч. рішення у справі «Інтерсплав проти України» (заява № 803/02) від 09.01.2007, рішення у справі «Чахал проти Об'єднаного Королівства» (заява № 22414/93) від 15.11.1996 р. та рішення у справі «Афанасьєв проти України» (заява № 38722/02) від 05.04.2005 р.³²⁹

³²⁶ Морозов Є. Проблемні питання застосування Верховним судом практики ЄСПЛ у податкових спорах. URL: <http://surl.li/sjutof>.

³²⁷ Judgement of ECHR in the case of Serkov v. Ukraine (Application no. 39766/05), 07.07.2011. URL: <http://surl.li/vuetai>; Judgement of ECHR in the case of Shchokin v. Ukraine (Applications nos. 23759/03 and 37943/06), 14.10.2010. URL: <http://surl.li/tdnmmo>.

³²⁸ Judgement of ECHR in the case of Bulves AD v. Bulgaria (Application no. 3991/03), 22.06.2009. URL: [onversion/pdf/?library=ECHR&id=001-90792&filename=001-90792.pdf](http://convention/pdf/?library=ECHR&id=001-90792&filename=001-90792.pdf); Judgement of ECHR in the case of VÄSTBERGA Taxi Aktiebolag and Vulic weden (Application no. 6689/03), 23.07.2002. URL: [filename=001-60627.pdf&TID=ih_gdqbxnfi](http://convention/pdf/?library=ECHR&id=001-60627&TID=ih_gdqbxnfi); Рішення ЄСПЛ у справі Полторацький проти України (заява № 38812/97) від 29 квітня 2003 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_838#Text.

³²⁹ Judgement of ECHR in the case of Chahal v. the United Kingdom (Application no. 22414/93), 15.11.1996. URL: <http://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-58004>; Judgement of ECHR in the case of Afanasyev v. Ukraine (Application no. 38722/02), 05.04.2005. URL: <http://khpg.org/1112866631>.

Незважаючи на стійку та тривалу тенденцію використання рішень ЄСПЛ у вирішенні податкових спорів, необхідно все ж відзначити, що вплив рішень ЄСПЛ є хоча і значущим, однак обмеженим, зважаючи на об'єктивні обмеження, передбачені безпосередньо у Конвенції 1950 р. та Першому протоколі до неї. Так, навряд чи є підстави вважати, що право на захист власності є інтегральним у контексті забезпечення прав платників податків як воно закріплене у частині першій ст. 1 згаданого Першого протоколу. Тим не менше, у другій частині тієї ж ст. 1 чітко зазначається, що таке право в жодній мірі не обмежує можливості держави щодо введення дію нормативних приписів, які є необхідними «для забезпечення сплати податків чи інших зборів або штрафів»³³⁰. Звідси очевидно, що юрисдикція ЄСПЛ є істотно обмеженою у контексті вирішення податкових спорів, оскільки, наприклад, навряд чи можливо уявити імовірність оспорення в ЄСПЛ загального підвищення податків або розширення бази оподаткування, якщо такі дії не є дискримінаційними чи такими, що порушують принцип верховенства права. Така точка зору корелює з твердженням Д. Діка, який вважає, що ст. 1 Першого протоколу до Конвенції 1950 р. має обмежену сферу застосування у контексті оподаткування, однак при цьому доступними можуть залишатись можливості оспорення відповідності податкового законодавства принципам визначеності та пропорційності, а також необхідності належного обґрунтування рішень податкових відомств, якщо такі підстави для оспорення є релевантними³³¹. Обмеженість практики ЄСПЛ у сфері оподаткування визнає і Є. Смичок: «ЄСПЛ дуже рідко у своїй практиці звертається до податково-правової проблематики». У той же час, дослідник зазначає, що «в окремих випадках національні суди застосовують

³³⁰ Перший протокол до Конвенції про захист прав та основоположних свобод людини 1950 року. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_535

³³¹ Deak, D. Neutrality and Legal Certainty in Tax Law and the Effective Protection of Taxpayers' Rights. *Acta Juridica Hungarica*. 2008. Vol. 49. No. 2. P. 187–188.

практику ЄСПЛ суто з формалістичного підходу (без будь-якої об'єктивної необхідності)»³³².

Додатково до формалізму у використанні практики ЄСПЛ у сфері оподаткування, важливо зауважити також і недостатній рівень знань щодо рішень, які стосуються податкових питань, але винесені стосовно інших-держав-членів Ради Європи, а не України це як наслідок проблеми в перекладі рішень ЄСПЛ українською мовою.

На цій проблемі наголошують О. Шевчук, В. Настюк стверджуючи, що ст. 17 Закону України «Про виконання рішень та застосування практики ЄСПЛ»³³³ вказує на необхідність використання в якості джерела права в Україні практики ЄСПЛ та Європейської комісії з прав людини в цілому, а не лише в частині рішень щодо України³³⁴.

Даному питанню доцільно виділити окреме місце, так як проблематика у застосуванні практики ЄСПЛ у податкових спорах полягає не в обмеженні доступу, а відсутністю роз'яснення у правозастосовній судовій практиці рішень, що являється правовим інструментарієм для кінцевої юридичної визначеності та вирішення даної проблеми. Ключовим постає питання щодо автентичності перекладу текстів рішень ЄСПЛ.

Слід розглянути дану проблему виокремлюючи рішення ЄСПЛ щодо України від рішень щодо інших держав.

Закон України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини» від 23.02.2006 № 3477-IV³³⁵ закріплює процес використання лише рішень ЄСПЛ лише щодо України, шляхом надання офіційних перекладів текстів рішень.

³³² Смичок С. М. Презумпція правомірності рішень платника податків у практиці адміністративних судів. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2020. № 3. С. 55–56.

³³³ Настюк В., Шевчук О. Вплив практики Європейського суду з прав людини на правозастосовну діяльність при вирішенні справ щодо митних правопорушень. *Судовий розгляд податкових і митних спорів: проблеми, виклики і пріоритети*: матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції м. Київ, 4–5 липня 2019 року, Київ, 2019. С. 321–323.

³³⁴ Там само. С. 321–323.

³³⁵ Про виконання рішень та застосування практики ЄСПЛ: Закон України від 23 лютого 2006 року. № 3477-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3477-15>.

Поняття «офіційний переклад» рішень ЄСПЛ в державі нормативного закріплення немає, але відповідно до Порядку здійснення офіційного перекладу багатосторонніх міжнародних договорів України українською мовою від 17.03. 2006 р. № 353 визначено: «Поняття «офіційний переклад» означає автентичний виклад українською мовою багатостороннього міжнародного договору України, складеного мовою, іншою, ніж українська».

Практика ЄСПЛ доступна в рамках офіційної електронної бази Суду HUDOC, але тільки на двох офіційних мовах Ради Європи: англійській та французькій.

А що стосується рішень ЄСПЛ що інших держав існує певна обмеженість, яка проявляється передусім відсутністю офіційного перекладу українською мовою всіх рішень та постанов ЄСПЛ.

Як зазначає Г. Зубенко: «...інститут офіційного перекладу передбачений тільки для рішень у справах проти України, що логічно, оскільки, по-перше, точність відтворення обставин справи, власних найменувань, цитат з процесуальних документів тощо Міністерство юстиції України може забезпечити на основі первісних документів тільки в «українських» справах, а по-друге, переклад резолютивної частини рішення виконує функцію виконавчого документа для виплати присудженої Європейським судом справедливої сатисфакції, а переклад рішення в цілому використовується для вжиття державою заходів як загального, так і індивідуального характеру – в контексті останнього офіційний переклад особливо важливий для перегляду Верховним Судом справи за винятковими обставинами у зв'язку з констатацією порушення Європейським судом з прав людини³³⁶.

Закон України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини» від 23.02.2006

³³⁶ Зубенко Г.В. Проблеми перекладу рішень та постанов ЄСПЛ. *Правове життя сучасної України*: матеріали міжнародної наукової конференції м. Одеса, 16–17 травня 2013 року. Одеса: Фенікс, 2013. С. 409.

№ 3477-IV³³⁷ встановлює вимоги, що ускладнюють використання рішень та принципів і стандартів ЄСПЛ українськими судами. Так, ч. 4 статті 18 цього Закону встановлює: «У разі виявлення мовної розбіжності між перекладом та оригінальним текстом (ним, як відомо є тексти англійською і французькою мовами – ст. 59 Конвенція 1950 р.) суд користується оригінальним текстом»³³⁸.

Наразі в Україні немає нормативно закріпленої вимоги до кандидатів в судді закріплює обов'язкового знання офіційних мов Ради Європи, але дивлячись з іншої сторони, можливо дійти висновку, що ст. 18 Закону України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини» від 23.02.2006 № 3477-IV³³⁹ фактично вимагає доповнення ст. 69 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» від 02.06.2016 № 1402-VIII³⁴⁰ вимогою володіння офіційними мовами Ради Європи: англійською та французькою.

Д. Притика пропонує систематизувати рішення Європейського суду з прав людини, переводити їх і створювати національні бази даних, щоб у представників судових органів та органів влади країн-членів була можливість ознайомитися з ними і використовувати у своїй повсякденній роботі³⁴¹.

На нашу думку, можливо запровадження іншого механізму, який буде підвищувати ефективність використання практики ЄСПЛ в рамках української правової системи. Доцільно на Веб-порталі «СУДОВА ВЛАДА УКРАЇНИ», який являється ресурсом в мережі Інтернет, де публікується інформація про діяльність судів загальної юрисдикції, інших органів

³³⁷ Про виконання рішень та застосування практики ЄСПЛ: Закон України від 23 лютого 2006 року. № 3477-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3477-15>.

³³⁸ Там само.

³³⁹ Там само.

³⁴⁰ Про судоустрій і статус суддів: Закон України від 02 червня 2016 року. № 1402-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1402-19>.

³⁴¹ Притика Д. М. Правове забезпечення ефективного застосування практики Європейського суду з прав людини. *Правове забезпечення ефективного виконання рішень і застосування практики Європейського суду з прав людини*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції м. Одеса, 15 вересня 2012 року. Одеса: Фенікс, 2012. С. 266–271.

і установ судової гілки влади, здійснити доповнення такого структурного елементу, як Розділ «Рішення Європейського Суду» інформацією про рішення щодо інших держав, винесені Європейським судом з прав людини з офіційним перекладом державною мовою.

Таким чином, вплив співробітництва України з Радою Європи на регулювання податкових правовідносин є істотним, що виявляється не лише у тому, що частина норм системи Ради Європи стає частиною національного законодавства України через механізм імплементації, але і в тому, що динамічний та послідовний розвиток норм Ради Європи стимулює аналогічні процеси і у вітчизняній правовій системі, зокрема, і в сфері оподаткування.

Крім того, норми системи Ради Європи створюють належні можливості, з одного боку, для усунення наявних прогалин у національному законодавстві, а з іншого – для зближення та гармонізації використовуваних у національній практиці підходів з відповідними європейськими стандартами та кращими практиками. Але поруч з постають об'єктивні перешкоди, які заважають ефективній реалізації приписів податкового законодавства.

3.2 Розвиток податкових правовідносин в умовах асоційованих відносин України з ЄС та його державами-членами

Як зазначає В. Чайка: «європейська інтеграція є еволюційним процесом, що зумовлює обов'язок держави-претендента на вступ до ЄС достатньою мірою продемонструвати свій прогрес, свої досягнення порівняно з середніми показниками держав-членів ЄС. Обравши курс на інтеграцію в ЄС, Україна фактично взяла на себе зобов'язання перед

своїм народом і європейською спільнотою докорінно реформувати всі сфери суспільного життя, зокрема й податкову політику, відповідно до стандартів Європейського Союзу, а отже, й податкове законодавство»³⁴². Такий послідовний та поступовий рух України у контексті поглиблення європейської інтеграції детермінує необхідність належного розуміння впливу цього процесу на розвиток податкових правовідносин в цілому з метою моніторингу його результатів, ефективності їх досягнення та визначення відповідності існуючим стандартам ЄС.

Основоположні засади взаємодії України з ЄС та його державами-членами у сфері оподаткування на рівні договірної співпраці вперше були зафіксовані в Угоді про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами від 14.06.1994 р. (далі – УПС)³⁴³. Її п. 1 ст. 51 безпосередньо присвячений формулюванню односторонніх зобов'язань України в частині того, що наша держава «вживатиме заходів для забезпечення того, щоб її законодавство поступово було приведене у відповідність до законодавства Співтовариства»³⁴⁴, а в наступному пункті – п. 2 – до ключових сфер адаптації віднесено «бухгалтерський облік компаній і податки», а також окремо – «непряме оподаткування»³⁴⁵. Як правильно відмічає Р. Хорольський, тривалий час, тобто з 01.03.1998 р. і по дату вступу в дію положень Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та ЄС, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, від 21.03.2014 р. (далі – УА),

³⁴² Чайка В. В. Податкове законодавство України та держав Європейського Союзу: порівняльно-правовий аналіз: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2012. С. 15.

³⁴³ Угода про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами від 14 червня 1994 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/998_012#Text.

³⁴⁴ Фіскальна політика: порівняльно-правове дослідження відповідності законодавства України *acquis Communautaire* Європейського Союзу / Міністерство юстиції України; Державний департамент з питань адаптації законодавства. Київ, 2009. С. 15.

³⁴⁵ Угода про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами від 14 червня 1994 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/998_012#Text.

саме УПС становила собою «фундамент відносин України з ЄС»³⁴⁶.

Окрім одностороннього зобов'язання щодо приведення у відповідність вітчизняного законодавства у відповідність до стандартів ЄС, зокрема, і в сфері оподаткування, УПС містила і інші норми, які безпосередньо впливали на розвиток податкових правовідносин в Україні. До них можна віднести, серед інших, ст. 15 про умови надання національного режиму імпортованій продукції з території однієї сторони на територію іншої та ст. 95 про взаємне надання недискримінаційного режиму резидентам один одного на території відповідних юрисдикцій. Очевидно, що відповідні положення спрямовані були на забезпечення належних умов виходу суб'єктів господарювання обох сторін на ринок один одного через уникнення надмірного податкового навантаження. У свою чергу, УА зберегла та розвинула ті податкові норми, які були раніше закріплені в УПС, наприклад, ст. 34 УА стала логічним продовженням ст. 15 УПС, а ст. 472 УА – відповідно ст. 95 УА. Тим не менше, УА як втілення наступного етапу розвитку взаємовідносин між Україною та ЄС містить ширше коло зобов'язань сторін з податкових питань, адже УА становить собою унікальний договір у практиці подібних угод ЄС, який виходить за межі аналогів, що використовувались раніше при врегулюванні відносин з державами Центральної та Східної Європи, оскільки є «найбільш далекосяжною угодою, яку ЄС коли-небудь мав із третьою країною»³⁴⁷. Так, в УА окрема глава 4 розділу V присвячена виключно оподаткуванню та передбачає такі положення:

- взаємне зобов'язання щодо співпраці з метою покращення належного управління у сфері оподаткування (ст. 349 УА);

³⁴⁶ Хорольський Р.Б. Угода про партнерство та співробітництво між Україною і Європейськими співтовариствами та х державами-членами як джерело права Європейського співтовариства. *Вісник Академії правових наук України*. 2006. № 4. С. 198.

³⁴⁷ Макаруха З. Відносини Україна – ЄС: від партнерства – до асоціації та економічної інтеграції. *Європейське право*. 2012. № 2-4. С. 159.

- взаємне зобов'язання щодо визнання та застосування принципів належного управління у сфері оподаткування, а саме – прозорості, обміну інформацією та добросовісної податкової конкуренції (ст. 350 УА);
- взаємне зобов'язання щодо посилення та зміцнення співпраці сторін, спрямованого на вдосконалення і розвиток вітчизняної податкової системи та податкових органів, зокрема, в частині зміцнення можливостей збору та контролю, відшкодування ПДВ, а також ефективного збирання податків з посиленням боротьби проти недобросовісної поведінки платників податків, зокрема, у формі так званого, «карусельного шахрайства» (ст. 351 УА);
- взаємне зобов'язання щодо розвитку співпраці та гармонізації підходів у сфері протидії шахрайству та контрабанді підакцизних товарів, зокрема, поступове зближення акцизних ставок на тютюнові вироби (ст. 352 УА);
- одностороннє зобов'язання України щодо поступового наближення вітчизняної структури оподаткування до тієї, яка визначена в acquis ЄС, відповідно до додатка XXVIII до УА (ст. 353);
- взаємне зобов'язання щодо підтримки перманентного діалогу податкових питань в рамках інституційної структури УА (ст. 354 УА).

У свою чергу, додаток XXVIII до УА містить вичерпний перелік нормативних актів ЄС, які на протязі визначеного строку мають бути імплементовані у вітчизняний правопорядок, причому вони переважно стосуються непрямого оподаткування, а саме ПДВ та акцизного збору. Особливо передбачені ряд директив з питань непрямого оподаткування, графік імплементации яких має бути визначено окремо. Така особлива увага до сфери непрямого оподаткування пояснюється тим, що «реалії гармонізації податків у ЄС свідчать, що

основними пріоритетами цього процесу є гармонізація ПДВ, специфічних акцизів та уніфікація оподаткування компаній»³⁴⁸. В свою чергу, на рівні ЄС особливий фокус на непрямому оподаткуванні обумовлений тим, що «непрямі податки включаються у ціну товарів, а відтак безпосередньо впливають на конкуренцію на внутрішньому ринку ЄС»³⁴⁹.

Незважаючи на це, В. Мельник та Т. Кошук наголошують, що імплементація Україною положень УА передбачає ширші зміни у сфері оподаткування, які виходять за межі формальних зобов'язань згідно УА: «Формування податкової політики в Україні має передбачати створення умов для зростання ВВП й інших позитивних зрушень у розвитку соціально-економічної системи, забезпечення надійної фінансової бази функціонування держави, внесення змін до Податкового кодексу з метою виконання Угоди про асоціацію, а також поступову імплементацію інших заходів податкової політики ЄС і податкових механізмів його країн-членів із поступом у економічному розвитку й детінізації економіки»³⁵⁰.

У даному випадку таке широке розуміння зобов'язань України може потенційно створювати істотні виклики у забезпеченні належної ефективності всього механізму імплементації УА. По-перше, податкова політика ЄС динамічно розвивається, а тому прагнення здійснити «поступову імплементацію інших заходів податкової політики ЄС» передбачає постійний наздоганяючий процес, що не вимагається згідно положень УА. По-друге, в умовах обмеженості наявних кадрових та фінансових ресурсів держава має прагнути використовувати їх з максимальною ефективністю, а не скеровувати на досягнення цілей, які виходять за межі зобов'язань за УА. По-третє, завдання щодо імплементації податкових механізмів

³⁴⁸ Крисоватий А.І., Валігура В.А. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори: монографія. Тернопіль: Підручники і посібники, 2010. С. 23.

³⁴⁹ Владика С.А. Проблеми визначення непрямого оподаткування в Європейському Союзі та в Україні. *Актуальні проблеми міжнародних відносин*. 2013. № 115 (ч. II). С. 162.

³⁵⁰ Мельник В.М., Кошук Т.В. Податкова політика України в умовах імплементації Угоди про асоціацію з Європейським Союзом. *Фінанси України*. 2016. № 7. С. 11.

мів держав-членів ЄС є надзвичайно складним з точки зору реалізації, зважаючи на істотні відмінності між податковими системами держав-членів ЄС. Крім того, відслідковування досягнутого Україною прогресу в умовах динамічного розвитку податкового регулювання на рівні ЄС стає достатньо складним завданням за перманентної зміни маркерів реформ.

Як Україна, так і ЄС здійснюють активний та перманентний моніторинг виконання зобов'язань в рамках УА, що забезпечує належний контроль та нагляд за імплементацією положень УА, зокрема, з податкових питань. Так, на 2023-й рік були узгоджені такі ключові завдання³⁵¹:

Відповідно до домовленостей, досягнутих за результатами 6-го засідання Кластера 2 Підкомітету з питань економіки та іншого галузевого співробітництва Комітету асоціації між Україною та ЄС (15.02.2023) щодо імплементації положень Директиви Ради 92/83/ЄЕС від 19.10.1992 про гармонізацію структур акцизних податків на спирт та алкогольні напої, були оновлені та 28.11.2023 повторно направлені Стороні ЄС (Представництву ЄС в Україні), а також Представництву України при ЄС порівняльні таблиці щодо імплементації³⁵²:

1) Директиви Ради 92/83/ЄЕС від 19.10.1992 про гармонізацію структур акцизних податків на спирт та алкогольні напої³⁵³;

2) статті 1 Директиви Ради (ЄС) 2020/262 від 19.12.2019 про загальний режим акцизного податку (замінила Директиву Ради № 2008/118/ЄС від 16.12.2008 стосовно загальних умов акцизного збору, яка втратила чинність)³⁵⁴.

28.11.2023 в рамках діалогу зі Стороною ЄС щодо енергетичних товарів повторно направлені Представництву ЄС в Україні для передачі Стороні ЄС коментарі та роз'яснення

³⁵¹ Звіт про виконання угоди про асоціацію між Україною та європейським союзом за 2023 рік. URL: https://www.kmu.gov.ua/storage/app/sites/1/55-GOEEI/zvit-pro-vykonannia-ua-za-2023_UA_2.pdf

³⁵² Там само.

³⁵³ Там само.

³⁵⁴ Там само.

до порівняльної таблиці щодо імплементації положень Директиви Ради 2003/96/ЄС від 27.10.2003 про реструктуризацію системи Спільноти щодо оподаткування енергопродуктів та електроенергії³⁵⁵.

Що стосується підвищення рівня міжнародної співпраці між податковими органами країн-членів ЄС та України та запобіганню ухиленню від сплати податків, то Україна досягла значного прогресу в імплементації міжнародних стандартів обміну інформацією для податкових цілей. У 2023 році забезпечено:

1) відповідність національного законодавства вимогам міжнародних стандартів обміну інформацією для податкових цілей (відповідають окремим Директивам Ради ЄС) (20.03.2023 Верховна Рада України прийняла Закон України № 2970-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо імплементації міжнародного стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки», розроблений з метою впровадження Україною Загального стандарту звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки, що передбачає щорічний міжнародний автоматичний обмін даних про фінансові рахунки)³⁵⁶;

2) приєднання України до міжнародної системи автоматичного обміну інформацією шляхом підписання відповідних міжнародних багатосторонніх 77угод (MCAA CRS – Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information та MCAA CbC – Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange Of Country-By-Country Reports)³⁵⁷;

3) адміністративну та ІТ спроможність компетентного органу України для здійснення автоматичного обміну з іноземними юрисдикціями³⁵⁸.

³⁵⁵ Звіт про виконання угоди про асоціацію між Україною та європейським союзом за 2023 рік. URL: https://www.kmu.gov.ua/storage/app/sites/1/55-GOEEI/zvit-pro-vykonannia-ua-za-2023_UA_2.pdf

³⁵⁶ Там само.

³⁵⁷ Там само.

³⁵⁸ Там само.

Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27.12.2023 № 1218-р, схвалено Національну стратегію доходів до 2030 року положення якої, зокрема, передбачають заходи з реформування податкової політики та податкового адміністрування упродовж 2025–2027 років, які будуть узгоджуватися з Графіком виконання зобов'язань щодо вступу до ЄС, після його затвердження.

Заходи, зокрема, передбачають: приведення ПДВ у відповідність до законодавства ЄС шляхом скасування знижених ставок та пільг, які не передбачені Директивою Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 р³⁵⁹, про спільну систему податку на додану вартість; підвищення акцизних податків на паливо, алкогольні напої та тютюнові вироби до мінімальних ставок ЄС; забезпечення інтеграції з європейськими системами ПДВ, відшкодування ПДВ, моніторингу руху акцизних товарів (Excise Movement and Control System)³⁶⁰.

Без уваги не залишається, те що України стала учасником програми ЄС «Fiscalis» (Угоду ратифіковано Законом від 29.06.2023 № 3177-IX)³⁶¹.

Головною метою програми Європейського Союзу для співробітництва в галузі оподаткування «Fiscalis» є співробітництво між країнами, які беруть в ній участь, та їх податковими адміністраціями у питаннях боротьби з податковим шахрайством, ухиленням від сплати податків та агресивним податковим плануванням³⁶².

Про поступальний рух України щодо імплементації вимог УА у сфері оподаткування свідчить порівняння рівня виконання завдань на 2021-й рік з досягнутими показниками у 2022-му р., задекларованими Міністерством фінансів України³⁶³.

³⁵⁹ Директива Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 р. про спільну систему податку на додану вартість № 2006/112/ЄС. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928.

³⁶⁰ Звіт про виконання угоди про асоціацію між Україною та європейським союзом за 2023 рік. URL: https://www.kmu.gov.ua/storage/app/sites/1/55-GOEEI/zvit-pro-vykonannia-ua-za-2023_UA_2.pdf

³⁶¹ Там само.

³⁶² Там само.

³⁶³ Report on implementation of the Association Agreement between Ukraine and the European Union in 2022. URL: <http://surl.li/zsdqmv>

Зокрема, виконано завдання щодо імплементації окремих положень Директиви Ради № 2011/64/ЄС від 21.06.2011 р. про структуру та ставки акцизного збору на тютюнові вироби (20.12.2022 Мінфіном отримано лист від Представництва України при ЄС в якому зазначено, що відповідно до повідомлення від DG TAXUD від 09.12.2022 надані, доопрацьовані Мінфіном порівняльні таблиці щодо Директиви Ради № 2011/64/ЄС від 21.06.2011 про структуру та ставки акцизного збору на тютюнові вироби (на основі чинного законодавства із відповідними коментарями), відповідають на поставлені запитання ЄС, тому процес обговорення імплементації положень Угоди про асоціацію в частині акцизних податків на тютюнові вироби можна вважати закритим)³⁶⁴, щодо імплементації окремих положень Директиви Ради 92/83/ЄС від 19.10.1992 р. щодо гармонізації структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої (триває опрацювання стороною ЄС підготовлених Мінфіном порівняльних таблиць щодо відповідності національного законодавства відповідним положенням)³⁶⁵, а також щодо імплементації окремих положень Директиви Ради ЄС № 2006/112/ЄС від 28.11.2006 р. про спільну систему податку на додану вартість (Мінфіном було отримано висновок від DG TAXUD щодо імплементації Директиви 2006/112/ЄС про спільну систему ПДВ (лист від 25.01.2021 № Ares (2021) 592349) з підтвердженням, що українське податкове законодавство з податку на додану вартість у цілому відповідає законодавству ЄС)³⁶⁶.

Аналіз наведених заходів вказує на те, що на шляху до реалізації основної цілі – створення протягом 10 років поглибленої і всеохоплюючої зони вільної торгівлі між Україною та ЄС (ст. 25 УА)³⁶⁷ – ключова увага сторонами УА приділя-

³⁶⁴ Report on implementation of the Association Agreement between Ukraine and the European Union in 2022. URL: <http://surl.li/zsdqmv>

³⁶⁵ Там само.

³⁶⁶ Там само.

³⁶⁷ Угода про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами від 14 червня 1994 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/998_012#Text.

ється питанням непрямого оподаткування (ПДВ та акцизний податок), а також забезпеченню належної ефективності здійснення податкового контролю. При цьому, як наголошує Р. Римарська, найбільш проблемним у даному випадку стає «не так вибір ставок оподаткування, як приведення у відповідність до європейських вимог загальних елементів податкової системи, передусім порядку надання пільг та контролю за платниками податків»³⁶⁸. Обґрунтованість відповідного твердження може бути проілюстрована на прикладі заходів у сфері прямого оподаткування, яке не полишено поза увагою в контексті взаємин між Україною та ЄС, про що свідчать ст. 349 та 350 УА в частині вимог щодо дотримання принципів належного управління у сфері оподаткування. Примітно, що на відміну від додатку XVIII до УА зазначені положення УА не містять ані чітких вказівок стосовно того, в яких нормативно-правових актах ЄС розкриті відповідні принципи належного управління у сфері оподаткування, ані чітких часових рамок.

Як зазначає О. Лепетюк, на рівні ЄС настанови щодо забезпечення дотримання третіми державами мінімальних стандартів належного управління у сфері оподаткування були вперше впроваджені з прийняттям Комісією ЄС Рекомендації С(2012) 8805 від 06.12.2012 р.³⁶⁹. Передбачалось, що будь-яка третя держава могла визнаватись такою, що відповідає мінімальним стандартам належного управління у сфері оподаткування за одночасного дотримання двох вимог (п. 3 згаданої Рекомендації Комісії ЄС):

1) прийняття належних правових, регуляторних та адміністративних заходів, спрямованих на забезпечення встановлених ЄС стандартів прозорості та обміну інформацією з належною їх реалізацією;

³⁶⁸ Римарська Р.Ю. Вплив стратегії європейської інтеграції України на функціонування податкової системи: автореф. дис. ... канд. економ. наук: 08.00.02. НАН України. Ін-т світ. економіки і міжнар. відносин. Київ, 2009. С. 12.

³⁶⁹ Лепетюк О.В. Правове забезпечення співробітництва України з ЄС та його державами-членами у сфері прямого оподаткування: монографія. Одеса: Фенікс, 2016. С. 175.

2) відсутність заходів недобросовісної податкової конкуренції (*harmful tax measures*) в сфері оподаткування підприємницької діяльності.

Разом з тим, відповідний стандарт не залишався сталим та змінювався відповідно як до змін у власне самому ЄС, так і тенденцій у міжнародному оподаткуванні на глобальному рівні, а його впровадження стало необхідною «передумовою для третіх країн (не членів ЄС) щодо отримання допомоги ЄС з розвитку, укладення угод про стратегічне партнерство і угод про вільну торгівлю та економічне партнерство, а також як стандарт, що визначає чи має така третя країна (не член ЄС) бути включена у єдиний перелік ЄС тих юрисдикцій, які не співпрацюють» з відповідним регіональним об'єднанням. З цієї причини складно погодитись з М. Вікторчук, яка стверджує, що ст. 349 та ст. 350 УА лише називають принципи належного управління у сфері оподаткування без належного їх тлумачення, оскільки таке тлумачення закріплене у нормативно-правових актах ЄС, як це буде показано нижче³⁷⁰.

На сьогоднішній день Рада ЄС наполягає на необхідності впровадження в договори з третіми державами положення про належне управління у сфері оподаткування в оновленій редакції: «Сторони визнають та зобов'язуються імплементувати принципи належного управління в сфері оподаткування, включаючи глобальні стандарти з прозорості та обміну інформацією, справедливого оподаткування, та мінімальні стандарти з протидії розмиванню бази оподаткування та переміщення прибутків (BEPS)³⁷¹. Сторони сприятимуть належному управлінню в сфері оподаткування, вдосконалюватимуть міжнародну співпрацю з податкових питань та сприятимуть збиранню податкових надходжень»³⁷².

³⁷⁰ Вікторчук М.В. Напрями гармонізації місцевих податків і зборів в Україні відповідно до законодавства ЄС. *Часопис Академії адвокатури України*. 2015. Т. 8. № 3. С. 14.

³⁷¹ BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms. Peer Reviewed Documents, October 2016. Paris: OECD Publishing, 2016. 59 p.

³⁷² Статут Ради Європи (Лондон, 05 травня 1949 рік). URL: <https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list/conventions/rms/090000168>.

З урахуванням викладеного, очевидно, що положення ст. 349 та 350 УА мають тлумачитись с урахуванням наведених змін, оскільки відповідні зобов'язання стосуються принципів належного управління у сфері оподаткування «яких дотримуються держави-члени на рівні ЄС» (ст. 350 УА), тобто не виключається можливість динамічного тлумачення відповідного положення УА. Зауважимо, що сучасне тлумачення стандартів ЄС щодо належного управління у сфері оподаткування ширше за змістом зобов'язань порівняно з тим, як це передбачалось на момент підписання сторонами УА. Наприклад, мінімальний стандарт з протидії розмиванню бази оподаткування та переміщення прибутків в низькоподаткові юрисдикції (далі – БЕПС)³⁷³ ще не був узгоджений у міжнародному співтоваристві на момент підписання УА, однак наразі включений ЄС та його державами-членами у сферу дії концепції належного управління у сфері оподаткування. Більше того, варто відмітити, що відповідні стандарти ЄС наразі можуть бути доповнені, зважаючи на заклик Ради ЄС «щодо зміцнення принципів належного податкового управління ЄС шляхом їх оновлення за необхідності включно з доповненням майбутнім критерієм 1.4 (обмін інформацією про бенефіціарних власників) та приймаючи до уваги тенденції на міжнародному рівні»³⁷⁴.

Згідно з рішенням Ради ЄС, прийнятим у листопаді 2016 р., критерії належного управління у сфері оподаткування включають в себе:

I. Критерії податкової прозорості:

1.1. Імплементация єдиного стандарту звітності (common reporting standards, CRS) в рамках автоматичного обміну інформацією з отриманням від Глобального форуму з прозорості та обміну інформацією в цілях оподаткування оцінки

³⁷³ BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms. Peer Reviewed Documents, October 2016. Paris: OECD Publishing, 2016. 59 p.

³⁷⁴ EU. EU Council conclusions on the revised EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes, 2020/C 64/03, 27.02.2020. URL: <http://surl.li/ttebwh>.

не нижче «переважно відповідає» в частині дотримання відповідного стандарту;

1.2. Імплементация стандарту ОЕСР щодо обміну інформацією за запитом з отриманням від Глобального форуму з прозорості та обміну інформацією в цілях оподаткування оцінки не нижче «переважно відповідає» в частині дотримання відповідного стандарту;

1.3. Приєднання до Конвенції 1988 р. або наявність мережі двосторонніх договорів щодо автоматичного обміну та обміну інформацією за запитом у сфері оподаткування.

II. Справедливе оподаткування:

2.1. Відсутність недобросовісних податкових режимів згідно з усталеними Радою ЄС критеріями щодо підходів до оподаткування підприємницької діяльності;

2.2. Відсутність механізмів сприяння офшорним структурам чи операціям, спрямованим на залучення прибутків, які не відображають реальну економічну діяльність у відповідній юрисдикції.

III. Імплементация заходів з протидії БЕПС:

3.1. Дотримання мінімальних стандартів з протидії БЕПС, розроблених міжнародним співтовариством за участі ОЕСР та за ініціативою Великої двадцятки;

3.2. Отримання належної оцінки при моніторингу дотримання відповідних стандартів з протидії БЕПС.

Станом на зараз, Україна є учасницею Конвенції 1988 р., та приєдналась у 2023 році до розробленої на основі її ст. 6 Багатосторонньої угоди компетентних органів щодо автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки (Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information)³⁷⁵. Учасниками останньої вже є більш ніж 100 юрисдикцій. У свою чергу, Україна отримала оцінку, що підтверджує належний рівень дотримання вимог

³⁷⁵ Signatories of the Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports and Signing Dates (status as of 13 January 2021). URL: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/CbC-MCAA-Signatories.pdf>

Глобальним форумом з прозорості та обміну інформацією в частині дотримання стандартів обміну податковою інформацією за запитом. На підставі вкладеного можемо констатувати, що Україна демонструє сталий, хоча і повільний прогрес в частині дотримання критеріїв податкової прозорості.

Як відправну точку в частині забезпечення зобов'язань щодо дотримання наведених вище стандартів справедливості оподаткування можна взяти той факт, що за результатами календарного 2023 р. Україна була визнана такою, що не має податкових режимів, які могли б сприяти недобросовісній податковій конкуренції, виходячи з настанов Напрямку 5 Плану дій з анти-БЕПС, розробленого ОЕСР ще у 2013 р.³⁷⁶. Разом з тим, особливістю стандартів, які утворюють критерії справедливості оподаткування, є те, що вони звертаються не до зовнішніх джерел – за межами правової системи ЄС – а саме до внутрішніх джерел, зокрема – до Кодексу поведінки щодо оподаткування підприємницької діяльності (*Code of conduct on business taxation*)³⁷⁷. Примітно, що «замість юридично обов'язкового документа Кодекс є політичною угодою, згідно з якою держави-члени погодилися дотримуватися принципів справедливої конкуренції у сфері оподаткування та утримуватись від вжиття податкових заходів у сферах національної компетенції, які могли б зашкодити іншим державам-членам»³⁷⁸.

Як зазначає Комісія ЄС, під поняттям «справедлива податкова конкуренція» у контексті належного управління у сфері оподаткування варто розуміти те, що «третя країна не повинна використовувати недобросовісні податкові заходи у сфері оподаткування підприємницької діяльності. Податкові за-

³⁷⁶ EU. EU Council conclusions on the revised EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes, 2020/C 64/03, 27.02.2020. URL: <http://surl.li/ttebwh>.

³⁷⁷ EU. Conclusions of the ECOFIN Council meeting on 01.12.1997 concerning taxation policy, 98/C 2/01. URL: <http://surl.li/apnoso>.

³⁷⁸ Фіскальна політика: порівняльно-правове дослідження відповідності законодавства України *acquis Communautaire* Європейського Союзу / Міністерство юстиції України; Державний департамент з питань адаптації законодавства. Київ, 2009. 95 с.

ходи, які забезпечують істотно нижчий ефективний рівень оподаткування, включно з нульовим оподаткуванням, аніж ті рівні, які зазвичай використовуються у такій третій країні розглядаються як потенційно недобросовісні. Такий істотно нижчий рівень оподаткування може функціонувати за рахунок номінальної податкової ставки, податкової бази чи іншого релевантного фактору»³⁷⁹. Більше того, Рада ЄС безпосередньо вказує як на один з критеріїв справедливого оподаткування на «відсутність механізмів сприяння офшорним структурам чи операціям, спрямованим на залучення прибутків, які не відображають реальну економічну діяльність у відповідній юрисдикції», як було зазначено вище.

У цьому контексті особлива увага має бути звернена на положення пп. 133.1.5 п. 133.1 ст. 133 ПК України. Ним передбачається, що юридичні особи, які утворені в інших юрисдикціях та мають місце ефективного управління в Україні, мають право самостійно визнавати себе податковим резидентом України шляхом подання відповідної заяви до податкових органів. Як наслідок, така компанія не визнається контролюваною іноземною компанією згідно положень ПК України, а отриманий відповідною компанією «прибуток із джерелом походження за межами України» не оподатковується податком на прибуток підприємств (пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 ПК України).

Відповідні положення вітчизняного податкового законодавства потенційно можуть не узгоджуватись з наведеними вимогами ЄС щодо справедливості оподаткування, адже окремі критерії для визнання місця ефективного управління є формальними та не передбачають істотної господарської діяльності в Україні, однак є достатніми для отримання податкового резидентства в Україні. Наприклад, такий критерій як «проведення зборів виконавчого органу іноземної компа-

³⁷⁹ EU. Communication from the EU Commission to the European Parliament and the Council on External Strategy for Effective Taxation, COM(2016) 24 final. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=COM:2016:24:FIN>.

нії регулярніше в Україні, ніж у будь-якій іншій країні»³⁸⁰. У такому випадку створена нерезидентом України компанія в юрисдикції, яка визнає корпоративне резидентство за принципом місця ефективного управління, може отримати резидентство України та не сплачувати податок на прибуток при умові, що не отримуватиме доходів з джерелом їх походження з України, тобто вестиме свою діяльність за межами України.

Крім того, варто додати, що використана законодавцем термінологія видається достатньо розмитою в пп. 133.1.5 п. 133.1 ст. 133 ПК України. Зокрема, законодавець залишає поза увагою те, як саме має тлумачитися ключовий термін – «прибуток із джерелом походження за межами України». Обґрунтованість наведеного твердження підтверджується тим, що ПК України у контексті податку на прибуток оперує поняттям «дохід з джерелом походження з України», під яким розуміється «будь-який дохід, отриманий резидентами або нерезидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності на території України (включаючи виплату (нарахування) винагороди іноземними роботодавцями), її континентальному шельфі, у виключній (морській) економічній зоні» (пп. 14.1.54 п. 14.1 ст. 14 ПК України)³⁸¹, однак у ПК України відсутнє пояснення терміну «прибуток із джерелом походження за межами України» та порядок визначення розміру такого прибутку.

Не менш важливим є те, що критерій справедливого оподаткування у контексті належного управління у сфері оподаткування навряд чи вважатиметься виконаним за наявності заходів, які суперечать принципам ЄС у сфері надання державної допомоги, у так званої і за допомогою податкових пільг. Як відомо, «з метою запобігання викривленню конкуренції та забезпечення належного рівня бюджетних надходжень, подат-

³⁸⁰ Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16 січня 2020 року. № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>.

³⁸¹ Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

кові преференції (застосовується також поняття «відхилення від нормативних вимог оподаткування») в країнах ЄС розглядаються в контексті загальної державної допомоги»³⁸². На цій підставі Комісія ЄС додає, що «надання третіми країнами підтримки окремим локальним компаніям через преференційні податкові режими, адміністративні практики чи індивідуальні податкові консультації може обмежувати доступ до їх ринків для експортерів ЄС, ставлячи їх у невігідне положення у порівнянні з субсидованими локальними компаніями»³⁸³. Зауважимо, що такий підхід ЄС піддається критиці зі сторони окремих дослідників, які зауважують, що «з точки зору інших країн світу впровадження положень про державну допомогу в двосторонні договори з третіми країнами може розглядатись як втручання в їх податкову політику, спрямоване на залучення реальних інвестицій. Забороняючи відповідні форми податкової конкуренції, ЄС змушує інші країни адаптуватись до параметрів ЄС щодо належного управління у сфері оподаткування, що може мати наслідком непрямий протекціонізм для компаній ЄС»³⁸⁴.

Як приклад пільги з вітчизняного податкового законодавства, яка потенційно може не узгоджуватись з вимогами справедливого оподаткування, можна навести п. 41 підрозділу 4 розділу XX ПК України: «Тимчасово, до 1 січня 2025 року, звільняється від оподаткування прибуток підприємств – суб'єктів літакобудування, що визначені відповідно до норм статті 2 Закону України «Про розвиток літакобудівної промисловості»³⁸⁵. Варто додати, що ст. 2 зазначеного Закону України чітко обмежує сферу застосування відповідної піль-

³⁸² Податкові пільги у контексті євроінтеграційних процесів / Т.І. Сфименко, С.С. Гасанов, С.І. Сороко, Є.В. Олейніков. Київ: ДННУ «Акад. фін. управління», 2014. С. 11.

³⁸³ EU. Communication from the EU Commission to the European Parliament and the Council on External Strategy for Effective Taxation, COM(2016) 24 final. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=COM:2016:24:F>.

³⁸⁴ Dourado. A. – P. The EU Anti Tax Avoidance Package: Moving Ahead of BEPS? *Intertax*. 2016. Vol. 44. Issue 6&7. Pp. 440–446.

³⁸⁵ Про розвиток літакобудівної промисловості: Закон України від 12 липня 2001 року. № 2660-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2660-14#Text>.

ги виключно юридичними особами-резидентами України, які здійснюють діяльність у галузі літакобудівної промисловості, тобто нерезиденти прямо виключені зі сфери дії адресатів відповідної пільги.

Найчастіше виокремлюють у рамках права ЄС такі критерії надання державної допомоги: 1) захід впроваджується державою або з використанням державних ресурсів у будь-якій формі; 2) надання економічних переваг окремим суб'єктам господарювання чи галузям (включає вибіркові переваги для окремих суб'єктів чи для виробництва окремих товарів); 3) передбачає відступ чи порушення умов конкуренції на внутрішньому ринку ЄС; 4) впливає на внутрішню торгівлю між державами-членами ЄС. За загальним правилом заходи, які відповідають критеріям надання державної допомоги, є забороненими за правом ЄС, але за умови, що вони не підпадають під існуючі виключення³⁸⁶.

Зважаючи на наведені критерії та з урахуванням вимог УА, вважаємо, що п. 41 підрозділу 4 розділу XX ПК України потенційно може бути визнаний таким, що суперечить принципам ЄС в сфері надання державної допомоги, а отже – і критерію справедливості оподаткування в контексті належного управління у сфері оподаткування. З іншого боку, можна погодитись з О. Буланою, що «Україна, приєднавшись до правил ЄС щодо державної допомоги, значно обмежила себе в доступних інструментах промислової політики»³⁸⁷.

Окремої уваги у цьому контексті заслуговують положення таких процедурних інститутів вітчизняного податкового права як попереднє узгодження ціноутворення (п. 39.6 ст. 39 ПК України), які також повинні реалізуватись з урахуванням принципів ЄС щодо надання державної допомоги, незважаючи на те, що активно їх потенціал поки що не.

³⁸⁶ Sciskalová, M., Münster, M. Definition and characteristics of state aid. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*. 2014. Vol. 110. P. 224.

³⁸⁷ Булана О.О. Державна допомога вітчизняним суб'єктам господарювання та її трансформація в рамках Угоди про асоціацію між Україною та ЄС. *Економіка України*. 2017. № 1. С. 22.

Договір про попереднє узгодження ціноутворення (Advanced pricing agreement (APA) – це договір, який укладається між платником податку та контролюючим органом з метою завчасного погодження умов здійснення контрольованої операції. Відповідно до п. п. 39.6.1.1 п. п. 39.6.1 п. 39.6 ст. 39 Податкового кодексу України предметом договору про попереднє узгодження ціноутворення можуть виступати:

- 1) види чи перелік товарів(послуг), які є предметом контрольованої операції;
- 2) метод чи комбінація кількох методів, за допомогою яких визначається відповідність операції принципу «витягнутої руки»;
- 3) строк, на який узгоджуються ціни;
- 4) перелік джерел інформації, які можуть бути використані для встановлення відповідності умов операції принципу витягнутої руки;
- 5) порядок подання документів та їх перелік, які підтверджують дотримання цін, які визначені договором;
- 6) можливі межі відхилення від визначеної ціни³⁸⁸.

Фактично вказаний вище перелік не є виключним, і сторони в договорі можуть узгодити будь-які інші умови чи деталі контрольованих операцій. Практика укладання договорів про попереднє узгодження ціноутворення почалась більше 30 років тому і стала досить поширеним явищем у світі. Так, можливість укладання договорів про попереднє узгодження ціноутворення була запроваджена в США та Японії ще на початку 90-тих років. Впродовж наступного десятиліття позитивну практику цих країн перейняли інші держав і на початок 2001 року таке регулювання було у 18 країнах світу. APA почали вводити європейські держави. Першими європейськими державами, які ввели процедуру APA, були Іспанія та Бельгія. Наразі процедура APA існує в більшості розвинених країн світу, зокрема, в Великій Британії, Франції, Німеччині, США,

³⁸⁸ Tax Treaties and Procedural Law. Ed by G. Kofler, M. Land, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, K. Sies & C. Staringer. Amsterdam: IBFD, 2020. 288 p.

Нідерландах, Данії, Південній Кореї тощо³⁸⁹. Статистика свідчить про те, що попри досить складну процедуру і довгий процес укладання, платники податків в іноземних державах регулярно звертаються до механізму АРА. Так, на кінець 2017 року в Бельгії діяло 569 таких договорів, в Німеччині – 16, в Італії – 49, в Іспанії – 46³⁹⁰. Ще більш красномовною є статистика запитів щодо укладення таких процедур. Бельгія отримала 348 запитів протягом 2017 року, Італія – 78, а у Великій Британії протягом 2017 року було укладено 27 АРА³⁹¹.

Варто зазначити, що ОЕСР чітко розділяє проведення перевірок (контрольних заходів) та проведення процедури узгодження ціноутворення. ОЕСР наголошує, що проведення будь-яких перевірок не позбавляє можливості платника податків звернутися до контролюючого органу для проведення попереднього узгодження ціноутворення. У той же час, за згодою всіх сторін під час проведення переговорів може бути проведено перевірку для з'ясування певних додаткових обставин³⁹². Перевагою підписання договорів про попереднє узгодження ціноутворення в Україні є безоплатність такої процедури. На противагу цьому можна привести приклад Німеччини, де за укладення АРА потрібно буде заплатити 20 і більше тисяч євро, у Польщі близько 50 тис. євро³⁹³. На думку автора, договори про попереднє узгодження ціноутворення є позитивним інститутом в законодавстві України. Так, заздалегідь узгодженні умови здійснення контрольованих операцій дозволяють міжнародним компаніям з присутністю в Україні мінімізувати ризики, пов'язані з трансфертним ціноутворен-

³⁸⁹ Tax Treaties and Procedural Law. Ed by G. Kofler, M. Land, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, K. Sies & C. Staringer. Amsterdam: IBFD, 2020. 288 p.

³⁹⁰ Там само.

³⁹¹ Sciskalová, M., Münster, M. Definition and characteristics of state aid. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*. 2014. Vol. 110. Pp. 223–233.

³⁹² Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Multilateral Co-operation Changing the World: 10th Anniversary Report. Paris: OECD Publishing, 2019. 40 p. URL: <https://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-10-yearsreport.pdf>

³⁹³ Tax Treaties and Procedural Law. Ed by G. Kofler, M. Land, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, K. Sies & C. Staringer. Amsterdam: IBFD, 2020. P. 208.

ням. Дотримання умов, передбачених договором про попереднє узгодження ціноутворення унеможливорює порушення з боку платника податків. Як передбачено п.п. 39.6.2.5 п.п. 39.6.2 п. 39.6 ст. 39 Податкового кодексу України, штрафів чи пені щодо контрольованих операцій, які є предметом АРА³⁹⁴. Окремо варто зазначити, що у випадках укладення двосторонніх та багатосторонніх АРА, останні стають інструментом для уникнення подвійного оподаткування³⁹⁵. Додатковим підтвердженням позитивного значення договорів про попереднє узгодження ціноутворення є їх значне поширення у розвинених іноземних державах.

Таким чином, необхідність зумовлена активною практикою Комісії ЄС останніх років, яка оспорує досягнуті домовленості між платником податків та компетентним органом саме на підставі порушення принципів ЄС щодо надання державно допомоги (наприклад, рішення Суду ЄС у справах T-755/15 та T-759/15 від 24.09.2019 р.)³⁹⁶.

Ще одним важливим критерієм належного управління у сфері оподаткування є імплементація заходів з протидії БЕПС. Варто зазначити, що зобов'язання щодо імплементації, так званого, мінімального стандарту з протидії БЕПС Україна прийнята на себе у 2017 р.³⁹⁷. Останній включає у себе кроки, передбачені за чотирма напрямками глобальної компанії з протидії БЕПС, ініційованої Великою двадцяткою та ОЕСР, а саме:

1) Напрямок 5 щодо недобросовісних (шкідливих) податкових практик (передбачає запобігання використанню спеці-

³⁹⁴ Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Multilateral Co-operation Changing the World: 10th Anniversary Report. Paris: OECD Publishing, 2019.40 p. URL: <https://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-10-yearsreport.pdf>

³⁹⁵ Рекомендації з реалізації Плану дій з BEPS (мінімальні стандарти). Київ: Міністерство фінансів України, 2017. URL: <http://surl.li/fyojym>.

³⁹⁶ EU. ECJ Judgment in cases T-755/15 and T-759/15, 24 September 2019. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62015TJ0755>.

³⁹⁷ Борєць Л. В. Протидія розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутків з-під оподаткування. *Протидія мінімізації слати податків: світовий досвід та практика України*: матеріали III Науково-практичного круглого столу м. Ірпінь, 15 травня 2020 року. Ірпінь, 2020. С. 65.

альних податкових режимів у певних юрисдикціях на шкоду інтересам інших юрисдикцій. Аналіз здійснюється за допомогою обміну інформацією між країнами, що приєдналися до плану BEPS);

2) Напрямок 6 щодо протидії неналежному використанню положень договорів про уникнення подвійного оподаткування (запобігає наданню пільг, передбачених угодами про уникнення подвійного оподаткування, за невідповідних обставин, а також визначає основні аспекти, які повинні враховуватись при укладанні таких угод);

3) Напрямок 13 щодо впровадження звітування в розрізі країн (передбачає, що всі великі транснаціональні корпорації зобов'язані підготувати звіт у розрізі країн з узагальненими даними про глобальний розподіл доходу, прибутку, сплачених податків та економічної діяльності серед податкових юрисдикцій, в яких вони працюють. Цей звіт надається податковим органам цих юрисдикцій для використання при оцінці рівня трансфертних цін та інших ризиків BEPS);

4) Напрямок 14 щодо механізмів урегулювання податкових спорів у випадку оподаткування не у відповідності з положеннями договорів про уникнення подвійного оподаткування (спрямований на покращення механізму вирішення податкових спорів між юрисдикціями³⁹⁸. Рамкові податкові юрисдикції взяли на себе зобов'язання дотримуватись мінімальних стандартів щодо розгляду спорів, які впливають з угод про уникнення подвійного оподаткування. Ці стандарти спрямовані на підвищення ефективності та забезпечення своєчасності вирішення таких суперечок)

Ключовим кроком плану BEPS, можна назвати крок № 3, який є основою для запровадження контрольованим іноземним компаніям (КІК) оподаткування.

Одним із обов'язкових заходів мінімального стандарту розширеної програми співробітництва є крок 5 плану BEPS,

³⁹⁸ Рекомендації з реалізації Плану дій з BEPS (мінімальні стандарти). Київ: Міністерство фінансів України, 2017. URL: <http://surl.li/fyojym>.

який передбачає інструменти протидії шкідливим податковим практикам. Форум зі шкідливої податкової практики проводив огляд пільгових режимів з моменту його створення в 1998 році, щоб визначити, чи можуть режими шкодити базі оподаткування інших юрисдикцій. Для оцінювання пільгових податкових режимів у контексті BEPS застосовується комплексний підхід. Залучаються країни, що не є членами ОЕСР в рамках наявних структур, а також розглядатиметься питання перегляду або доповнення наявних структур. Виявлення існуючих пільгових режимів для оцінки кожного режиму з точки зору його шкідливих наслідків здійснюється у певних визначених категоріях, зокрема таких як режими стосовно фінансування та лізингу; режими стосовно сервісних та дистрибутивних центрів; режими стосовно банківських та страхових операцій; режими стосовно інтелектуальної власності та інші. Аналіз пільгових податкових практик передбачає декілька етапів та рівнів. Спочатку країни здійснюють самостійний аналіз шкідливих податкових практик, заповнюючи анкету для надання інформації високого рівня стосовно пільгових режимів. Отримавши відповідну анкету, секретаріат Форуму з питань шкідливої податкової практики може надати рекомендації щодо внесення змін до анкети для підготовки до аналізу Форуму. Після цього Форум з питань шкідливої податкової практики здійснює аналіз отриманої інформації та інформує, до якої категорії належать відповідні режими. Якщо встановлено, що пільговий режим є фактично шкідливим, відповідна країна має можливість скасувати такий режим або усунути фактори, які призводять до шкідливих наслідків³⁹⁹.

У жовтні 2023 року ОЕСР оприлюднила звіт про шкідливі податкові практики, який включає результати перегляду пільгових податкових режимів, який проводився Форумом шкідливих податкових практик. Із вказаного звіту, зокрема, випливає, що в Україні станом на відповідний період шкідливих

³⁹⁹ Рекомендації з реалізації Плану дій з BEPS (мінімальні стандарти). Київ: Міністерство фінансів України, 2017. URL: <http://surl.li/fyojym>.

податкових режимів не виявлено⁴⁰⁰. Разом з тим, ми можемо згадати і про зворотний бік діяльності пільгових податкових режимів, які діяли колись у нашій державі. Відомі схеми із застосуванням спеціального торгового патенту (експеримент, який діяв у декількох регіонах України), який допустив зловживання з увезенням на територію України значної кількості автомобілів престижного класу без сплати необхідних податків. Такі ж схеми застосовувалися для безмитного ввезення нафтопродуктів, у зв'язку з чим державний бюджет України зазнав мільярдних втрат. Дуже часто такі зловживання у той час ставали можливими з використанням судової гілки влади, коли несплата податків до бюджету «легалізувалася» судовими рішеннями⁴⁰¹.

З прийняттям Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» № 466-IX від 16.01.2020 р. Україна створила належні нормативно-правові засади для впровадження мінімального стандарту з протидії БЕПС на внутрішньодержавному рівні. У той же час, варто окремо відмітити, що положення згаданого Закону України виходять за межі імплементації лише мінімального стандарту та передбачають ширше впровадження рекомендацій глобальної кампанії з протидії БЕПС за рахунок включення кроків з напрямів, які не охоплені мінімальним стандартом, зокрема, напрямів 3, 4 та 7⁴⁰².

Такий підхід до імплементації рекомендацій з протидії БЕПС може викликати критику з двох протилежних точок зору. З одного боку, його провадження може мати зворотний негативний вплив на вітчизняних суб'єктів господарювання,

⁴⁰⁰ Compare your country: tax cooperation. URL: <https://www1.compareyourcountry.org/tax-cooperation>.

⁴⁰¹ Греца Я.В. Зміст, правові засоби та межі податкового планування: зарубіжний досвід та українська практика: монографія. Ужгород: ТОВ «РІКУ», 2020. С. 176.

⁴⁰² Мішин М., Курілов С. Трансфертне ціноутворення та План дій BEPS. *Вісник: Офіційно про податки*. 2014, № 16.

залучених у сферу зовнішньоекономічної діяльності, у зв'язку з потенційним зниженням їх конкурентоспроможності на зовнішніх ринках, а тому оптимальною у сучасних складних економічних умовах могла стати імплементація Україною лише мінімального стандарту БЕПС, як вважає В. Марченко⁴⁰³. З іншого боку, напрями глобальної компанії з протидії БЕПС не в повній мірі відображають особливі потреби країн, що розвиваються, в т.ч. і України, оскільки окремі важливі напрями протидії БЕПС не знайшли свого відображення у Плані дій з анти-БЕПС, розробленого ОЕСР за ініціативою Великої двадцятки (наприклад, оподаткування в державі джерела доходу від надання послуг технічного характеру, оподаткування в державі джерела доходу у вигляді ренти та роялті, використання загальної норми про уникнення подвійного оподаткування у протидії БЕПС та її взаємозв'язок з положеннями договорів про уникнення подвійного оподаткування)⁴⁰⁴.

На рівні вітчизняного законодавства цей інструмент може стати засобом попередження податкових спорів і конфліктів, коли оцінка правомірності тої чи іншої схеми, яку платник податків застосовує в процесі податкового планування, буде здійснюватися не постфактум, з можливими негативними ризиками як для бюджету, так і для платника, а ще до початку її реалізації, на стадії попереднього податкового контролю, що дозволить уникнути або мінімізувати негативні наслідки⁴⁰⁵.

Чинний на сьогодні інструмент індивідуальних податкових консультацій для таких цілей не видається достатнім, оскільки, по-перше, він обмежений тільки висвітленням позиції податкового органу щодо застосування окремих норм податкового законодавства без оцінки конкретних юридичних фактів, господарських операцій платника, по-друге, надані консуль-

⁴⁰³ Марченко В.Б. Приєднання до Плану BEPS та розвиток податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні. *Порівняльно-аналітичне право* 2018. № 4. С. 302.

⁴⁰⁴ Рекомендації з реалізації Плану дій з BEPS (мінімальні стандарти). Київ: Міністерство фінансів України, 2017. URL: <http://surl.li/fyojym>.

⁴⁰⁵ Самсін І.Л. Податкове зобов'язання в механізмі фінансово-правового регулювання (методологічний аспект): автореф. дис. ... док. юрид. наук. Харків, 2014. С. 23.

тації іноді мають загальний, нечіткий характер, що допускає їх неоднозначну інтерпретацію. Запропонований інструмент значно розширить превентивні можливості, оскільки дасть можливість узгодити конкретні схеми чи господарські операції платника податків, що практично нівелює ризики створення конфліктних ситуацій у майбутньому.

Цей крок значно підвищить ефективність податкового планування на стадії оцінки ризиків, дозволить недопустити необґрунтовані бюджетні втрати внаслідок схем, які не будуть відповідати критеріям добросовісності, а також забезпечить платника податків від загроз притягнення до юридичної відповідальності. Крім того, узагальнення і систематизація проаналізованих схем та наслідків їх оцінки дасть можливість широкому колу платників податків, здійснюючи податкове планування, розуміти ризики застосування тої чи іншої схеми, що буде сприяти правовій визначеності. Якщо позиції податкових органів та платників податків не будуть збігатися на цьому етапі, спір може бути переданий на вирішення суду, але на попередньому етапі це не створить для платника шкідливих наслідків, зокрема загроз кримінального переслідування за ухилення від сплати податків. Слід наголосити, що сам по собі план BEPS за своєю правовою формою не є безпосереднім юридичним інструментом врегулювання відносин щодо протидії агресивному податковому плануванню, оскільки не затверджений як нормативний акт, міжнародний договір. Він скоріше розглядається як «дорожня карта», реалізація визначених ним заходів потребує чіткої правової регламентації, і такі кроки проводяться як на міжнародному, так і на національному рівнях⁴⁰⁶.

У той же час, згаданий вище Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від № 466-IX

⁴⁰⁶ Самсін І.Л. Податкове зобов'язання в механізмі фінансово-правового регулювання (методологічний аспект): автореф. дис. ... док. юрид. наук. Харків, 2014. 36 с.

від 16.01.2020 р.⁴⁰⁷ залишив відкритими окремі питання, які у подальшому можуть негативно вплинути на ефективність впровадження мінімального стандарту кампанії з протидії БЕПС в Україні. Наприклад, згідно п. 2 розділу I Порядку розгляду заяви (справи) за процедурою взаємного узгодження та вимоги до заяви, затвердженого Міністерством фінансів України від 30.12.2020 р. № 820⁴⁰⁸, передбачено, що «процедура взаємного узгодження може проводитися з ініціативи контролюючого органу з метою забезпечення однозначності або усунення розбіжностей у тлумаченні та/або застосуванні положень міжнародного договору». Така можливість базується на положеннях вітчизняних договорів про уникнення подвійного оподаткування, які аналогічні першому реченню п. 3 ст. 25 Модельної податкової конвенції ОЕСР, та спрямована на реалізацію вимог мінімального стандарту з протидії БЕПС в частині вирішення податкових спорів (Напряв 14)⁴⁰⁹.

Незважаючи на те, що взаємне узгодження, досягнуте між компетентними органами може стосуватись широкого кола платників податків, якщо відповідна процедура не була ініційована безпосередньо за зверненням платників податків, вітчизняне податкове законодавство не містить вимоги щодо опублікування таких домовленостей⁴¹⁰, які за своєю природою є міжвідомчими міжнародними договорами. Як наслідок, відсутність вимоги щодо опублікування відповідних домовленостей в подальшому може мати наслідком оскарження можливості їх використання контролюючими органами у судах, оскільки платники податків не мають належного

⁴⁰⁷ Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16 січня 2020 року. № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>.

⁴⁰⁸ Про затвердження Порядку розгляду заяви (справи) за процедурою взаємного узгодження та вимог до заяви: Наказ Міністерства фінансів України від 30 грудня 2020 року. № 820. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0305-21>.

⁴⁰⁹ Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version (as it read on 21 November 2017). Paris: OECD Publishing, 2017, 654 p.

⁴¹⁰ Judgement of ECHR in the case of Serkov v. Ukraine (Application no. 39766/05), 07.07.2011. URL: <http://surl.li/vuetai>.

доступу до змісту домовленостей, укладених між компетентними органами в рамках процедури взаємного узгодження, а тому позбавлені можливості ознайомлення зі змістом прав та обов'язків, передбачених в їх положеннях. Доцільність оприлюднення змісту домовленостей, досягнутих за результатами процедури взаємного узгодження, якщо вона ініційоване не безпосередньо платником податків, визнається міжнародними дослідниками та рекомендується експертами ОЕСР⁴¹¹.

Таким чином, розвиток податкових правовідносин в умовах асоційованих відносин України з ЄС та його державами-членами наразі відбувається неоднорідно, зважаючи, з одного боку, на відмінні рівні гармонізації податкового законодавства в ЄС, а з іншого – на відсутність послідовного та системного підходу у вітчизняних органів влади до імплементації окремих вимог ЄС.

⁴¹¹ Tax Treaties and Procedural Law. Ed by G. Kofler, M. Land, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, K. Sies & C. Staringer. Amsterdam: IBFD, 2020. 288 p.

ВИСНОВКИ

Результатом монографії є теоретичне узагальнення і нове розв'язання наукового завдання, що полягає в удосконаленні правового регулювання податкових відносин в Україні з урахуванням євроінтеграційного вектору податкової політики в Україні.

За результатами проведеного дослідження сформульовано низку висновків, пропозицій і рекомендацій, зокрема:

1. Податкові відносини є складною та динамічною категорією, що постійно видозмінюються в результаті суспільно-політичного устрою, спрямовані на формування фінансових ресурсів для забезпечення виконання державою та органами місцевого самоврядування покладених на них функцій. Відображають якісні властивості оподаткування, виступають індикатором його ефективності, що цілком впливає на стан фінансової безпеки держави.

2. Податкові правовідносини є різновидом суспільних відносин, що виникає з метою забезпечення законних публічних та приватних інтересів їх учасників через регламентоване нормою права коло суб'єктивних прав та обов'язків у сфері оподаткування.

3. Класифікація податкових правовідносини представлено наступним чином: 1) за сутнісною ознакою (майнові, організаційні та змішані); 2) за особливістю суб'єктивного складу (між державою та платниками, державою з однієї сторони та органами місцевого самоврядування, контролюючими органами, іноземними державами (юрисдикціями), відповідно, з іншої; контролюючими органами та платниками); 3) за деталізацією суб'єктивного складу (абсолютні та відносні); 4) за юридичною нерівністю сторін (горизонтальні та вертикальні); 5) за динамічною спрямованістю (активні та пасивні); 6) за функціональною спрямованістю (регулятивні, охоронні та комплексні); 7) за характером податкових норм (матеріаль-

ні та процесуальні); 8) за тривалістю у часі (короткотривалі та довготривалі); 9) за формою оподаткування (прямого та непрямого оподаткування) тощо.

Конституційно-правові, управлінські, майнові та інші аспекти податкових відносин знаходять своє відображення у категоріальному апараті, принципах, інструментах правового регулювання та формують розгалужену систему податкових правовідносин.

4. Податкові правовідносини перебувають у тісному взаємозв'язку з іншими видами правовідносин:

- конституційні і податкові відносини характеризуються ознаками публічності та соціальності, мають переважно імперативний характер, регулюються та охороняються правовими нормами;
- податкові, і адміністративні відносини пов'язані владним елементом, оскільки у своєму складі мають суб'єкт публічного права, що у своїй діяльності чітко слідує визначеній цілі та призначенням має задоволення публічних інтересів. У механізмі правового регулювання – переважає метод владних приписів або імперативний метод. Мають чітко виражену адміністративно- правову природу (відносини з питань податкового обліку, що у своїй сукупності відносяться до організаційних податкових правовідносин). Відмінні риси виявляються в тому, що якщо податкові відносини виникають у зв'язку із справлянням податків та інших обов'язкових платежів та врегульовані нормами податкового права, то адміністративні правовідносини виникають у сфері державного управління та мають виключно організаційний характер;
- у контексті співвідношення правовідносин податкового та кримінального права, слід констатувати певну дихотомію. Виникаючи в межах податкового права, відносини розвиваються, однак у будь-який момент може

- статися відхилення від моделі, закріпленої як вимога податково-правової норми. Податкове правопорушення є первинним по відношенню до вирішення питання про настання кримінальної відповідальності;
- податкові відносини, як і цивільні, врегульовані нормами права. І якщо для податкових відносин характерним та основним джерелом (формою) виступає нормативно-правовий акт, то цивільні відносини мають як нормативне, так і договірне регулювання. Податкові відносини регулюються податково-правовими нормами, в основі яких лежить метод владних приписів, а обов'язок платника податку має публічно-правове, а не приватноправове значення і виявляється в імперативній формі. Для податкових правовідносин не характерною є свобода волевиявлення сторін, оскільки такі відносини існують у формах, визначених державою. За суб'єктним складом податкові правовідносини характеризуються обов'язковою наявністю уповноваженого владного суб'єкта з однієї сторони та платника податків – з іншої (мова не йде про відносини щодо оподаткування з іноземним елементом), що має наслідком нерівність сторін у власному виборі. Вказані різновиди відносин є відносинами, що виникають з приводу грошових коштів. І якщо через податкові відносини відбувається сплата їх в дохід держави, а також придбання певних прав або дозволів (щодо зборів), то цивільні відносини за загальним правилом мають еквівалентно-платний характер, властивий нормальному товарообміну, вартісним економічним відносинам;
 - податкові правовідносини є відносно самостійним сегментом фінансових правовідносин і займають автономне положення щодо інших відносин, врегульованих нормами цієї галузі. Фінансово-правові норми й принципи поширюють свій регулятивний вплив на по-

даткові відносини (наприклад, різновид зобов'язальної норми фінансового права щодо обов'язку сплачувати податки і збори), у той же час все податково-правове регулювання спрямоване на забезпечення повноти й своєчасності сплати податків і зборів, що поряд з іншими правовими механізмами отримання державних і муніципальних доходів забезпечує накопичення публічних грошових коштів;

- природа податкових і бюджетних відносин, що полягає у необхідності трансформації податкових надходжень до бюджетів, є близькою. Однак норми бюджетного законодавства не регулюють умови й порядок нарахування та сплати податків і зборів, так само не регламентують інші відносини й аспекти, що об'єктивно супроводжують функціонування податкової системи держави;
- податкові та банківські правовідносини мають спільні елементи суб'єктного складу. Крім того, у предметному колі відносин також спостерігається сегмент, де дані різновиди переплітаються, а точніше банківські правовідносини виступають в ролі допоміжних по відношенню до податкових;
- податкові та міжнародні відносини мають одночасно властивості, характерні як для перших, так і для других та перебувають у тісній взаємодії, взаємопроникненні та взаємодоповненні.

5. Під суб'єктом податкових правовідносин варто розуміти особу, яка має, одержує (передає) об'єкти оподаткування або здійснює діяльність, що є об'єктом оподаткування, і реалізує податкові обов'язки та права встановлені законодавством чи володіє ними.

6. Владно-майновий характер податкових правовідносин обумовлює поділ податкової правосуб'єктності на активну – для уповноважених суб'єктів влади – та пасивну – для плат-

ників податків. У правовідносинах, що виникають у зв'язку зі сплатою податку на додану вартість, обов'язок може виникати і у контролюючого органу по відношенню до платника податків – у випадку реалізації останнім права на бюджетне відшкодування різниці суми податкового кредиту та суми податкового зобов'язання.

7. Платники податків – фізичні особи, суб'єкти господарювання у податкових правовідносинах опосередковують приватні інтереси. Держава та органи місцевого самоврядування зацікавлені у стабільності та повноті податкових надходжень до бюджетів, представляють публічні інтереси. Гарантією наповнення бюджетів є ефективність оподаткування та обов'язковість настання передбачених законом наслідків у випадку невиконання вимог податкового законодавства.

8. Відповідно до податкової правосуб'єктності, виділяють зобов'язальних суб'єктів (платники податку – індивідуальні суб'єкти, тобто фізичні особи і колективні суб'єкти господарювання) та уповноважених суб'єктів (держава, органи місцевого самоврядування, уповноважені органи державної влади та місцевого самоврядування).

9. Зобов'язальні суб'єкти податкових правовідносин характеризуються:

1) виступають адресатом імперативних розпоряджень держави; 2) виконання обов'язку платника податку, що має публічно-правове значення; 3) наявність приватної правосуб'єктності; вікове обмеження податкової правоздатності у фізичних осіб, у свою чергу: 1) покладенням спеціальних повноважень;

2) наявністю публічно-правових обов'язків; 3) домінантністю; 4) діяльність суб'єктів спрямована на задоволення публічних потреб та інтересів.

10. Об'єкт податкових правовідносин:

– є особливістю, яка відокремлює дану категорію суспільних відносин від інших, що перебувають під впливом правового регулювання;

- не збігається за змістом із об'єктом оподаткування, яким є вид і величина доходу, майно та його вартість, інші предмети, об'єкти, види діяльності, грошова виручка, що обкладається податком;
- виражається у матеріальних або нематеріальних благах, діях чи бездіяльності суб'єктів податкових правовідносин, а також у результатах таких дій, рішеннях тощо;
- необхідно розглядати у вузькому та широкому значеннях. Відтак у першому випадку під об'єктом податкових правовідносин розглядати податки та збори, а у другому – кошти, предмети, а також діяльність, яка породжує обов'язок сплати податків та зборів відповідно до положень податкового законодавства;
- може включати поведінку (дії, бездіяльність) суб'єктів податкових правовідносин та її наслідки;
- є динамічною категорією, яка змінюється під впливом тенденцій і нововведень у механізмі податкового регулювання загалом таких як: сфера оподаткування знаходиться під стрімким впливом діджиталізації економіки та правової системи держави; євроінтеграція податкового законодавства України в частині ПДВ та акцизів, трансфертного ціноутворення, податкового контролю та ін.

11. Предметом податкових правовідносин є суспільні відносини, упорядкування яких можливе і водночас доречне засобами та способами, визначеними податковими нормами.

12. Класифікація юридичних фактів у податковому праві характеризується поліваріантністю: неправомірні і правомірні; дії (бездіяльність) і події; юридичні акти та юридичні вчинки; правоутворюючі, правозмінюючі, правоприпиняючі; прості і складні тощо.

13. У більшості випадків для виникнення або припинення податкових правовідносин вимагається не один, а декілька

юридичних фактів (сукупність яких є фактичним складом). Юридичні факти, що зумовлюють виникнення податкових правовідносин, можуть належати до різних галузей права, як публічно-правової, так і приватно-правової сфери.

14. Особливість розвитку податкових правовідносин в умовах асоційованих відносин України з Європейським Союзом характеризується різними рівнями гармонізації вітчизняного податкового законодавства з вимогами Європейського Союзу з прямих та непрямих податків, наслідком є відмінні підходи у контексті вимог, пов'язаних з відносинами асоціації з Україною. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та ЄС, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони стосовно прямого оподаткування, формулює широкі вимоги не встановлюючи чітких строків реалізації завдання гармонізації, а у випадку непрямого оподаткування навпаки (підтверджується положеннями додатку XXVIII до УА). Вихід за межі встановленого в Угоді про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та ЄС, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони рівня податкової гармонізації для України на сучасному етапі може створювати істотні виклики у забезпеченні належної ефективності всього механізму імплементації відповідних договірних норм.

15. Вплив співробітництва України з Радою Європи на регулювання податкових відносин проявляється в таких аспектах: частина норм системи Ради Європи стає частиною законодавства України через механізм імплементації; динамічний та послідовний розвиток норм Ради Європи стимулює аналогічні процеси у вітчизняній правовій системі включаючи і сферу оподаткування; норми системи Ради Європи створюють належні можливості для усунення наявних прогалин або об'єктивних перешкод у національному законодавстві; шляхом зближення та гармонізації підходів національної практики з відповідними європейськими стандартами.

16. Співпраця України з Радою Європи має істотний вплив на забезпечення належної дієвості податкового контролю у договірній сфері; на створення можливостей для розширення суб'єктної та предметної сфери дії норм щодо адміністративної співпраці з податкових питань у двосторонніх договорах про уникнення подвійного оподаткування, доповнення їх новими формами, запровадження форм взаємодії, які виходять за межі адміністративної співпраці щодо обміну інформацією, забезпечення податкового контролю та допомоги у стягненні належних сум податків.

17. Підвищенням ефективності використання практики Європейського суду з прав людини у податковому правозастосуванні може слугувати:

1) удосконалення Веб-порталу «СУДОВА ВЛАДА УКРАЇНИ», здійснивши доповнення інформацією про рішення щодо інших держав, винесені Європейським судом з прав людини з офіційним перекладом державною мовою; 2) доповнити п. 1 статті ст. 69 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» від 02.06.2016 № 1402-VIII вимогою володіння офіційними мовами Ради Європи: англійською та французькою.

18. Окремі положення Податкового кодексу України, не узгоджуються з критеріями відповідно до ст. 349 та 350 Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони:

- можливості визнання закордонних компаній резидентами України на підставі формальних критеріїв без ведення активної господарської діяльності на її території, передбачені пп. 133.1.5 п. 133.1 ст. 133 Податкового кодексу України містять елементи, які не є сумісними з критерієм справедливості оподаткування (додатково необхідно визначити зміст поняття «прибуток із джерелом походження за межами України» для належного

- розуміння податкових наслідків використання відповідних положень);
- пільги, передбачені п. 41 підрозділу 4 розділу XX Податкового кодексу України, аналогічним чином можуть не узгоджуватись з вимогами щодо справедливості оподаткування, оскільки за своєю суттю містять риси державної допомоги, використання якої є строго регламентованим в правопорядку Європейського Союзу;
 - використання таких процедурних механізмів як укладення договорів про попереднє узгодження ціноутворення (п. 39.6 ст. 39 Податкового кодексу України), особливо в односторонньому порядку, обов'язково має базуватись на врахуванні вимог правопорядку Європейського Союзу та Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони щодо принципів надання державної допомоги.

19. Забезпеченням ефективності положень щодо належного управління у сфері оподаткування слугуватиме доповнення податкового законодавства України вимогою щодо опублікування домовленостей, досягнутих компетентними органами в рамках процедури взаємного узгодження, навіть якщо такі домовленості стосуються проблемних аспектів тлумачення чи застосування договірних норм і впливають на широке коло платників податків шляхом, застосування механізму імплементації відповідно до вимог мінімального стандарту з протидії БЕПС в механізмі вирішення податкових спорів, що виникають не у відповідності з положеннями договорів про уникнення подвійного оподаткування.

20. З метою удосконалення правового регулювання податкових відносин в Україні, з урахуванням виявлених проблемних питань правозастосовної практики необхідно у подат-

ковому законодавстві гарантувати чіткість викладення норм та системність внесення змін, зокрема:

У Податковому кодексі України:

- викласти підпункт 1.1.1 пункту 1.1 статті 1 у такій редакції: податкові правовідносини є суспільних відносин, що виникає з метою забезпечення законних публічних та приватних інтересів їх учасників через регламентоване нормою права коло суб'єктивних прав та обов'язків у сфері оподаткування;
- замінити у підпункті 14.1.193 пункту 14.1 статті 14 словосполучення «постійне місце діяльності» на «фіксоване місце діяльності»;
- включити до статті 16 обов'язок платника податків добросовісно реалізовувати свої права та забезпечувати законні інтереси;
- доповнити підпункт 17.1.4 пункту 17.1 статті 17 такого змісту: зменшити свій податковий обов'язок, використавши дозволені законом засоби та не маючи умислу ухилитися від оподаткування;
- викласти підпункт 19.1.32 пункту 19.1 статті 19 у такій редакції: організовують взаємодію та обмін інформацією з державними органами інших держав згідно із законодавством, міжнародними договорами України, здійснюють міжнародне співробітництво у податковій сфері, у т.ч. забезпечують участь України в ініційованих іноземними державами спільних податкових перевірок та одночасних податкових перевірок транснаціональних компаній, а також участь представників іноземних держав при здійсненні заходів податкового контролю або податкового моніторингу, якщо це передбачено відповідним міжнародним договором;
- доповнити підпункт 20.1.35–2 пункту 20.1. статті 20 такого змісту: звертатися до суду у разі ухилення боржника від виконання зобов'язань з погашення по-

- даткового боргу (заборгованості) за встановленням тимчасового обмеження у праві виїзду боржника (у випадку юридичної особи – її керівника) за межі України – до повного погашення такого боргу;
- доповнити пункт 43.7 статті 43 такого змісту: у разі якщо суми помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань не були вчасно повернуті платникові податків у порядку та у строки, передбачені цим Кодексом, такі суми вважаються заборгованістю бюджету перед платником податків. На суму такої заборгованості нараховується пеня на рівні 120 відсотків облікової ставки Національного банку України, встановленої на момент виникнення пені, протягом строку її дії, включаючи день погашення;
 - доповнити статтю 87 пунктом 87.13 такого змісту: за непогашення у встановлені цим Кодексом порядку та строки податкового боргу платника податків може встановлюватись відповідальність керівника такого платника податків у вигляді тимчасового обмеження у праві виїзду за межі України;
 - викласти пункт 93.2 статті 93 у такій редакції: не є підставою для звільнення майна з податкової застави оскарження грошового зобов'язання (боргу) в адміністративному або судовому порядку до моменту отримання платником податків рішення відповідного органу про визнання протиправними та/або скасування раніше прийнятих рішень щодо нарахування суми грошового зобов'язання.

Список використаних джерел

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

2. Баїк О.І. Щодо визначення поняття об'єкта податково-правових відносин. *Eurasian Academic Research Journal*. 2017. № 5 (11). С. 17–24.

3. Баландіна В.Г. Юридичні факти в податковому праві: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2009. 24 с.

4. Барін О.Р. Принцип справедливості як один з основоположних принципів оподаткування. *Порівняльно-аналітичне право*. 2015. № 5. С. 162–164.

5. Бахмач А.О. Участь України в міжнародній системі автоматичного обміну податковою інформацією та фінансовою інформацією (за стандартом CRS) в контексті кримінальної відповідальності за ухиленням від сплати податків в Україні. *Юридичний вісник*. 2020. № 2. С. 177–183.

6. Берназюк Я.О. Банки як суб'єкти податкових правовідносин: автореф. дис. ... кан. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2004. 170 с.

7. Борець Л.В. Протидія розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутків з-під оподаткування. *Протидія мінімізації сплати податків: світовий досвід та практика України*: матеріали III Науково-практичного круглого столу м. Ірпінь, 15 травня 2020 року. Ірпінь, 2020. С. 65–67.

8. Булана О.О. Державна допомога вітчизняним суб'єктам господарювання та її трансформація в рамках Угоди про асоціацію між Україною та ЄС. *Економіка України*. 2017. № 1. С. 18–30.

9. Вікторчук М.В. Напрями гармонізації місцевих податків і зборів в Україні відповідно до законодавства ЄС. *Часопис Академії адвокатури України*. 2015. Т. 8. № 3. С. 10–17.

10. Владика С. А. Проблеми визначення непрямого оподаткування в Європейському Союзі та в Україні. *Актуальні проблеми міжнародних відносин*. 2013. № 115 (ч. II). С. 161–167.
11. Воронова Л. К. Фінансове право України: підручник. Київ: Прецедент; Моя книга, 2006. 448 с.
12. Герасименко Н. М. Зарубіжний досвід у сфері обміну податковою інформацією: останні тенденції та напрями. *Державне управління: теорія та практика*. 2015. № 2. С. 12–22.
13. Гетманцев Д. Україна повинна прийняти дорожню карту щодо вдосконалення податкових відносин – вчений. *Дзеркало тижня*. URL: <http://surl.li/tfvtrwd>.
14. Гичка Ю. М. Адміністративно-правовий погляд на участь державних органів в податкових правовідносинах. 2022. № 4. С. 53–58.
15. Гордеєв В. В. Детермінація юридичних фактів у адміністративному судочинстві України: монографія. Харків: Харків юридичний, 2013. 252 с.
16. Греца Я. В. Зміст, правові засоби та межі податкового планування: зарубіжний досвід та українська практика: монографія. Ужгород: ТОВ «РІКУ», 2020. 420.
17. Державна податкова служба. Офіційний портал. URL: <https://tax.gov.ua/>.
18. Джафарова О. В. Поняття та сутність дозвільних правовідносин: питання сьогодення. *Порівняльно-аналітичне право*. 2013. № 3–1. С. 208–211.
19. Директива Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 р. про спільну систему податку на додану вартість № 2006/112/ЄС. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928.
20. Єрмошенко М. М. Фінансова безпека. *Віче*. 1998. № 11. С. 61–73.
21. Жернаков М. В. Правове регулювання представництва у сфері оподаткування: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2009. 191 с.

22. Завальний А.М. Методологічні та теоретичні основи пізнання юридичних фактів: монографія. Київ, 2011. 95 с.
23. Загальна теорія права: підручник / М.І. Козюбри та ін.; за заг. ред. М.І. Козюбри. Київ: Ваіте, 2016. 392 с.
24. Звіт про виконання угоди про асоціацію між Україною та європейським союзом за 2023 рік. URL: https://www.kmu.gov.ua/storage/app/sites/1/55-GOEEI/zvit-pro-vykonannia-ua-za-2023_UA_2.pdf
25. Зубенко Г.В. Проблеми перекладу рішень та постанов ЄСПЛ. *Правове життя сучасної України*: матеріали міжнародної наукової конференції м. Одеса, 16–17 травня 2013 року. Одеса: Фенікс, 2013. С. 408–410.
26. Рогознікова К.С. Поняття та сутність податкових відносин як об'єкта адміністративно-правової охорони. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2017. Т. 4. № 1(16). С. 191–195.
27. Кармаліта М.В. Судове провадження як наслідок захисту порушеного інтересу у сфері оподаткування: практика ЄСПЛ та баланс приватного і публічного інтересу. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2019. Т. 2. № 1 (26). С. 68–73.
28. Касьяненко Л.М. Фінансово-правовий процес: монографія. Ірпінь: НУДПСУ, 2010. 505 с.
29. Кісель В.Й. Проблеми правової природи правоздатності фізичної особи. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2017. № 2. С. 45–49.
30. Кодекс України про адміністративні правопорушення: Закон України від 07 грудня 1984 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text>.
31. Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 25 січня 1988 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_325#Text.
32. Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод від 04 листопада 1950 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_004.
33. Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 року. URL: <http://surl.li/xqipeu>.

34. Кримінальний кодекс України: Закон України від 5 квітня 2001 року. URL: <http://surl.li/llbpzt>.

35. Криницький І.Є. Теоретичні проблеми податкового процесу: монографія. Харків: Право, 2009. 320 с.

36. Крисоватий А.І., Валігура В.А. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори: монографія. Тернопіль: Підручники і посібники, 2010. 248 с.

37. Кройтор В.А. Прецедентний характер рішень європейського суду з прав людини в сучасному цивільному процесуальному праві України. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. № 4. С. 192–198.

38. Куц М., Верніченко В. Роль Європейського суду з прав людини у вирішенні спорів з питань оподаткування. *Вісник: Офіційно про податки*. 2011. № 28. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/2029>.

39. Кучерявенко М.П. Правова природа процедурного регулювання. *Юрист України*. 2011. № 2 (15). С. 26–29.

40. Кучерявенко М.П. Податкове право України: підручник. Харків: Право. 2012. 527 с.

41. Кучерявенко М.П. Податкове право: підручник. Харків: Право, 2013. 536 с.

42. Кучерявенко М.П. Співвідношення регулятивних та охоронних правовідносин у процедурному регулюванні оподаткування. *Проблеми законності*. 2010. № 111. С. 75–83.

43. Кучерявенко М.П. Податкові процедури: правова природа і класифікація: монографія. Київ: Алерта; КНТ; ЦУЛ. 2009. 460 с.

44. Лепетюк О.В. Оподаткування роялті в договорах України про уникнення подвійного оподаткування. *Публічне право*. 2016. № 1. С. 135–140

45. Лепетюк О.В. Правове забезпечення співробітництва України з ЄС та його державами-членами у сфері прямого оподаткування: монографія. Одеса: Фенікс, 2016. 426 с.

46. Литвинов С.В. Особливості визначення податкових правовідносин в Україні. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2013. № 5–6. С. 205–209.

47. Луцик А.М. Види адміністративних процедур у сфері оподаткування в Україні. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2014. № 5–2. Т. 3. С. 49–52.

48. Лучковська С.І. Фінансове право: навчальний посібник. Київ: КНТ, 2010. 296 с.

49. Макаруха З. Відносини Україна – ЄС: від партнерства – до асоціації та економічної інтеграції. *Європейське право*. 2012. № 2–4. С. 158–165

50. Макачук В.В. Поняття «правовий статус особи» в теоретично-правовій літературі. *Право.иа*. 2015. № 3. С. 18–22.

51. Макух О.В. Фінансові правовідносини: теорія, сучасний стан і тенденції розвитку: монографія. Харків: Право, 2016. 304 с.

52. Мамалуй О.О. Підстави виникнення, зміни та припинення податкових відносин. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2019. № 4. С. 124–128.

53. Марченко В.Б. Приєднання до Плану BEPS та розвиток податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні. *Порівняльно-аналітичне право*. 2018. № 4. С. 301–303.

54. Маринчак Є.С. Податкова правосуб'єктність фізичних та юридичних осіб. *Журнал східноєвропейського права*. 2016. С. 39–50.

55. Махиніч Н.В. Процесуальні норми податкового права як юридична гарантія захисту прав та законних інтересів платників податків. *Актуальні проблеми правознавства*. 2016. № 2. С. 56–60.

56. Мелих О. Фінансова безпека держави: сутність, критерії оцінки та превентивні заходи зміцнення. *Економічний аналіз*. 2013. № 12. Ч. 2. С. 226–272.

57. Мельник В.М., Кошук Т.В. Податкова політика України в умовах імплементації Угоди про асоціацію з Європейським Союзом. *Фінанси України*. 2016. № 7. С. 7–25.

58. Михайлюк В.В. Еволюція поняття фінансова безпека держави в глобальних умовах розвитку. *Ефективна економіка: електронне наукове фахове видання*. Київ: ДВНЗ «КНЕУ ім. Вадима Гетьмана». 2014. № 9. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3359>.

59. Михалчич В.М. Теоретичні підходи до визначення поняття «Міжнародне податкове право». *Юридичний науковий електронний журнал*. 2014. № 4. С. 248–251.

60. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: <http://mof.gov.ua>.

61. Мішин М., Курілов Є. Трансфертне ціноутворення та План дій BEPS. *Вісник: Офіційно про податки*. 2014, № 16.

62. Моргунова К.А.. Теоретико-правові питання щодо об'єкта лізингу. *Правничий часопис Донецького університету*. 2019. № 2 (38). С. 76–83.

63. Морозов Є. Проблемні питання застосування Верховним судом практики ЄСПЛ у податкових спорах. URL: <http://surl.li/sjutof>.

64. Настанови стосовно реалізації Плану дій щодо BEPS (мінімальні стандарти). URL: https://www.slideshare.net/ua_minifin/beps-80883524.

65. Настюк В., Шевчук О. Вплив практики Європейського суду з прав людини на правозастосовну діяльність при вирішенні справ щодо митних правопорушень. *Судовий розгляд податкових і митних спорів: проблеми, виклики і пріоритети*: матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції м. Київ, 4–5 липня 2019 року. Київ, 2019. С. 321–323.

66. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: Київ: Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010. Т. 1. 725 с.

67. Оніщик Ю.В. Податкова правосуб'єктність організації-платника податку. *Держава і право*. 2009. № 44. С. 406–410.

68. Орлюк О.П. Фінансове право. Академічний курс: підручник. Київ: Юрінком Інтер. 2010. 808 с.

69. Пасічна І.О. Банки як суб'єкти податкових правовідносин. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Юриспруденція. 2014. № 12. Том 1. С. 142–144.

70. Пасічна І.О. Податкові правовідносини в Україні: стан та перспективи розвитку. автореф. дис. ... канд. юрид. наук:12.00. Запоріжжя, 2014. 20 с.

71. Пасічна І.О. Податкові правовідносини як права категорія. *Журнал східноєвропейського права*. 2019. URL: <http://easternlaw.com.ua/uk/osoblive-administrativne-pravo/pasichna-i-o-podatkov-i-pravovidnosini-yak-pravova-kategoriya>.

72. Пацурківський П.С. Правові засади фінансової діяльності держави: проблеми методології. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2016. С. 71–73.

73. Перепелиця М.О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні: автореф. дис. канд. юрид. наук. Харків, 2002. 19 с.

74. Перший протокол до Конвенції про захист прав та основоположних свобод людини 1950 року. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_535.

75. План дій BEPS: ключові аспекти для України, 13 жовтня 2020 року. Міністерство фінансів України, 2020. URL: <http://surl.li/fkpbku>.

76. План заходів з реалізації стратегічних цілей діяльності ДПС на 2021 рік: Наказ ДПС України від 30 липня 2020 р. № 376 (у редакції наказу ДПС України від 01.03.2021 № 254). URL: <https://new.tax.gov.ua/diyalnist-zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/74704>.

77. План заходів щодо недопущення ухилення від сплати податків і зборів суб'єктами господарювання та запобігання відмиванню коштів в офшорних зонах: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 03 березня 2021 року. № 162-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/162-2021-%D1%80#Text>.

78. Конституційне право України: підручник / Погорілко В. Ф., Федоренко В. Л.; за заг. ред. В. Л. Федоренка. Вид. 4-е, переробл. і допов. Київ, 2012. 727 с.

79. Податкове право України: підручник / О. О. Головашевич, А. М. Котенко, Є. М. Смичок та ін.; за ред. М. П. Кучерявенка. Харків: Право, 2018. 512 с.

80. Податкове право України: альбом схем: навчальний посібник / Л. М. Касьяненко, А. В. Цимбалюк, Ю. І. Аністратенко, Н. І. Блашук; за заг. ред. Л. М. Касьяненко. Київ: Алерта, 2013. 112 с.

81. Податкове право: посіб. для підгот. до іспитів / І. М. Бондаренко, О. О. Головашевич, М. І. Дамірчиев та ін.; за ред. О. О. Головашевича. Харків: Право, 2018. 222 с.

82. Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

83. Податкові пільги у контексті євроінтеграційних процесів / Т. І. Єфименко, С. С. Гасанов, С. І. Сороко, Є. В. Олейніков. Київ: ДННУ «Акад. фін. управління», 2014. 54 с.

84. Покатаєва О. В. Поняття податкової правосуб'єктності: теоретико-правовий аспект. *Право та державне управління*. 2012. № 3. С. 90–96.

85. Постанова Верховного Суду від 05 листопада 2019 року у справі № 804/2553/16. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/85425203>.

86. Постійні представництва: реєстрація та облік. *Вісник: офіційно про податки*. 2018. № 20 (972).

87. Пришва Н. Ю. Податкова правосуб'єктність. *Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. Юридичні науки*. 2002. № 47. С. 176–179.

88. Пришва Н. Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів: монографія. Київ: ЕксОб, 2003. 279 с.

89. Про виконавче провадження: Закон України від 2 червня 2016 року. № 1404-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1404-19>.

90. Про виконання рішень та застосування практики ЄСПЛ: Закон України від 23 лютого 2006 року. № 3477-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3477-15>.

91. Притика Д.М. Правове забезпечення ефективного застосування практики Європейського суду з прав людини. *Правове забезпечення ефективного виконання рішень і застосування практики Європейського суду з прав людини*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції м. Одеса, 15 вересня 2012 року. Одеса: Фенікс, 2012. С. 266–271.

92. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16 січня 2020 року. № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>.

93. Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб- підприємців та громадських формувань: Закон України від 15 травня 2003 року. № 755-IV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/755-15#Text>.

94. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 06 березня 2019 року. № 227. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-p#Text>.

95. Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів: Наказ Міністерства фінансів України від 09 грудня 2011 року № 1588. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ru/z1562-11>.

96. Про затвердження Порядку розгляду заяви (справи) за процедурою взаємного узгодження та вимог до заяви: Наказ Міністерства фінансів України від 30 грудня 2020 року. № 820. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0305-21>.

97. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16 квітня 1991 року. № 959-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12>.

98. Про інформацію: Закон України від 02 жовтня 1992 року. № 2657-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2657-12>.

99. Про місцеве самоврядування: Закон України від 21 травня 1997 року. № 280/97-ВР. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

100. Про платіжні послуги: Закон України від 30 червня 2021 року. № 1591-IX. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

101. Про приєднання України до Статуту Ради Європи: Закон України від 31 жовтня 1995 року. № 398/95-ВР URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/398/95-%D0%B2%D1%80#Text>.

102. Про ратифікацію Угоди між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA): Закон України від 29 жовтня 2019 року. № 229-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/229-20>.

103. Про розвиток літакобудівної промисловості: Закон України від 12 липня 2001 року. № 2660-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2660-14#Text>.

104. Про судоустрій і статус суддів: Закон України від 02 червня 2016 року. № 1402-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1402-19>.

105. Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг: Закон України від 12 липня 2001 року. № 2664-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2664-14>.

106. Проект «Право платника»: податкові питання неповолітніх. URL: <http://ck.sfs.gov.ua>.

107. Протидія агресивному податковому плануванню: світовий досвід та виклики для України: монографія / Брехов С.С., Коротун В.І., Сушкова О.Є., Новицька Н.В. та ін; за заг. ред. С.С. Брехова та В.І. Коротуна. Київ: Алерта, 2017. 344 с.

108. Протокол до Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод від 20 березня 1952 року. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_535.

109. Протокол про внесення змін і доповнень до Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 27 березня 2010 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_b21.

110. Радиш Я.Ф. Правове регулювання фінансової діяльності органів діяльності органів публічної влади. *Інвестиції: практика та досвіт*. 2021. № 7. С. 98–105.

111. Рекомендації з реалізації Плану дій з BEPS (мінімальні стандарти). Київ: Міністерство фінансів України, 2017. URL: <http://surl.li/fyojym>.

112. Римарська Р.Ю. Вплив стратегії європейської інтеграції України на функціонування податкової системи: автореф. дис. ... канд. економ. наук: 08.00.02. НАН України. Ін-т світ. економіки і міжнар. відносин. Київ, 2009. 19 с.

113. Рішення ЄСПЛ у справі Полторацький проти України (заява № 38812/97) від 29 квітня 2003 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_838#Text.

114. Руцишин Н.М., Галько Н.В. Міжнародний обмін податковою інформацією: зарубіжний та вітчизняний досвід. *Національний вісник НЛТУ України. Серія: Економічна*. 2016. № 26–2. С. 241–247.

115. Compare your country: tax cooperation. URL: <https://www1.compareyourcountry.org/tax-cooperation>.

116. Самсін І.Л. Податкове зобов'язання в механізмі фінансово-правового регулювання (методологічний аспект): автореф. дис. ... док. юрид. наук. Харків, 2014. 36 с.

117. Самсін І.Л. Юридичні факти в механізмі вирішення податково-правового спору. *Вісник Вищої кваліфікаційної комісії суддів України*. 2021. № 3–4. С. 4–7.

118. Сахно Д.С. Податкові правовідносини як сфера зловживання правом. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2017. № 7 (4). С. 331–334.

119. Селезень П.О. Вплив рішень Європейського суду з прав людини на розвиток податкової системи України. *Форум права*. 2009. № 1. С. 491–497

120. Данілов С. Європейські стандарти у податкових правовідносинах. *Підприємництво, господарство і право*. 2020. № 6. С. 183–187.

121. Ситник Н.С., Стефанків Б.О. Фінансові аспекти складників економічної безпеки держави. *Бізнес-навігатор*. 2018. № 1–2 (44). С. 136–140.

122. Скакун О.Ф. Теорія права і держави: підручник. Київ: Алерта, 2021. 528 с.

123. Смичок Є.М. Місце судової доктрини в доктрині податкового права. *Право і суспільство*. 2020. № 4. С. 214–220.

124. Смичок Є.М. Презумпція правомірності рішень платника податків у практиці адміністративних судів. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2020. № 3. С. 54–58.

125. Статут Ради Європи (Лондон, 05 травня 1949 рік). URL: <https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list//conventions/rms/090000168>.

126. Статут Ради Європи: Міжнародний документ від 05 травня 1949 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_001.

127. Стеценко С.Г. Адміністративне право України: навчальний посібник. Київ: Атіка, 2008. 624 с.

128. Сухонос В.В. Кримінальне право України. Загальна частина: підручник. Суми: Університетська книга, 2016. 375 с.

129. Теремецький В.І. Класифікація суб'єктів податкових правовідносин. *Форум права*. 2011. № 4. С. 741–748.

130. Теремецький В.І. Адміністративні процедури у сфері податкових правовідносин. *Теорія і практика інтелектуальної власності*. 2012. № 1. С. 95–100.

131. Теремецький В.І. Адміністративно-правове регулювання податкових відносин в Україні. автореф. дис. ... док. юрид. наук: 12.00.07. Харків. 2013. 36 с.

132. Теремецький В.І., Луцик А.М. Правове регулювання здійснення адміністративних процедур контролюючими органами у сфері оподаткування: досвід держав-членів ЄС та пропозиції для України. *Правова просвіта*. 2016. № 1. С. 116–122.

133. Товкун Л.В. Відповідальність за порушення податкового законодавства як складова фінансової відповідальності. *Вісник ХНУ ім. Каразіна. Серія «Право»* 2014. № 1106 (17). С. 84–86.

134. Угода між Україною і Федеративною Республікою Німеччина про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доход і майно від 03 червня 1995 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/276_001#Text.

135. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 27 червня 2014 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011.

136. Угода про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами від 14 червня 1994 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/998_012#Text.

137. Усенко Е. А. Правове регулювання процедур вирішення податкових спорів. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2010. 199 с.

138. Філіпенко Т.В., Філіпенко А.С. Фінансове право у схемах: навчально-методичний посібник. Кривий Ріг: ДЮІ МВС України, 2018. с. 180

139. Філіпович І.О. Взаємодія держави та платника податків у контексті провадження новітніх інформаційно-комунікаційних технологій у сфері оподаткування. *Оподаткування та економічна безпека держави в епоху діджиталізації*: матеріали Науково-практичного круглого столу м. Ірпінь, 23 лютого 2018 року. Ірпінь, 2018. 247 С. 81–83.

140. Філіпович І.О. Доктринальні підходи до об'єкту регулювання податкових правовідносин. *Юридична наука нового часу: традиції та вектори розвитку*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Одеса, 13 березня 2020 року. Одеса, 2020. С. 106–110.

141. Філіпович І.О. Дотримання вимог податкового законодавства суб'єктами податкових відносин у процесі адміністрування податків. *Фіскальна політика в умовах макроекономічної стабілізації*: матеріали V Науково-практичного інтернет-семінару, м. Ірпінь, 24 лютого – 6 березня 2020 року. Ірпінь, 2020. С. 89–91.

142. Філіпович І.О. Класифікація податкових правовідносин у доктрині податкового права України. *Вчені записки Таврійського Національного Університету ім. В.І. Вернадського: Юридичні науки*. 2020. № 2. Т. 31. Ч. 2. С. 135–139.

143. Філіпович І.О. Об'єкт податкових правовідносин у сучасній доктрині податкового права. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2020. № 2. С. 280–282.

144. Філіпович І.О. Податкові відносини як об'єкт правового регулювання: узагальнення методологічних основ та новації подальшого. *Вісник Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут»*. Політологія. Соціологія. Право. 2019. № 1. С. 114–119.

145. Філіпович І.О. Правове регулювання відносин у сфері оподаткування: основні тенденції у контексті оновленої фіскальної політики. *Фіскальна політика в умовах макроекономічної стабілізації*: матеріали III Науково-практичного інтернет-семінару, м. Ірпінь, 15–22 червня 2018 року. Ірпінь, 2018. С. 14–16.

146. Філіпович І.О. Проблеми правового регулювання податкових відносин в умовах сучасного розвитку України. *Фінансова політика: Теоретичні та практичні аспекти юридичної науки*: матеріали III Міжнародної науково-практичної Конференції, м. Ірпінь 25 березня 2020 року. Ірпінь, 2020. С. 126–129.

147. Філіпович І.О. Характеристика співвідношення між податковими та конституційно-правовими відносинами. *Право і суспільство*. 2020. № 2. С. 270–276.

148. Філіпович І.О., Касьяненко Л.М. Доктринальні підходи до розуміння юридичних фактів у податковому праві України. *Травневі правові читання: матеріали I Всеукраїнської науково-практичної конференції здобувачів та викладачів закладів вищої освіти*. Черкаси, 2020. С. 330–332.

149. Фіскальна політика: порівняльно-правове дослідження відповідності законодавства України *acquis Communautaire* Європейського Союзу / Міністерство юстиції України; Державний департамент з питань адаптації законодавства. Київ, 2009. 95 с.

150. Харитоновна О.І. Поняття та ознаки публічних відносин. *Вісник Академії правових наук України*. 2002. № 1. С. 36–46.

151. Хатнюк Н. Принципи податкових правових відносин в Україні: реалізація та шляхи удосконалення. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 2. С. 209–214.

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

153. Хатнюк Н.С. Правова природа податкових зобов'язань платників податків. *Науковий вісник УНУ. Право* 2016. № 41 (2). С. 76–80.

154. Хатнюк Н.С. Система податкових правовідносин: проблеми теорії та практики правового забезпечення: монографія / за заг. ред. В.І. Литвиненка. Київ: «Видавництво Людмила», 2018. 464 с.

155. Хатнюк Н.С. Юридичний факт як підстава виникнення податкових правовідносин. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2016. № 6. Т. 1. С. 107–111.

156. Хорольський Р.Б. Угода про партнерство та співробітництво між Україною і Європейськими співтовариствами та х

державами-членами як джерело права Європейського співтовариства. *Вісник Академії правових наук України*. 2006. № 4. С. 198–207.

157. Хохуляк В.В. Наука фінансового права: проблеми становлення та розвитку: дис. ... канд. наук.: 12.00.07. Одеса, 2015. 539 с.

158. Цивільний кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 року. № 435-IV URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

159. Чайка В.В. Податкове законодавство України та держав Європейського Союзу: порівняльно-правовий аналіз: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2012. 221 с.

160. Чайка В.В. Співвідношення податкового права з іншими галузями права та законодавства. *Актуальні проблеми держави і права*. 2014. № 143. С. 132–140.

161. Чайка В. Диспозитивність у податковому праві. *Jurnalul juridic national: teorie și practică*. 2016. № 4 (20). С. 107–110.

162. Черкес В.О. Проблема визначення правового статусу платників податків. *Правова держава*. 2004. № 7. С. 65–67.

163. Чернадчук В. Актуальні питання об'єкта правовідносин виконання бюджету. *Публічне право*. 2011. № 3. С. 115–121.

164. Чорна А.М. Розмежування правовідносин, які виникають з питань забезпечення прав суб'єктів підприємницької діяльності у сфері оподаткування. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2017. № 2. С. 132–142.

165. Шевчук С.В. Загально-теоретичні проблеми нормативності актів судової влади: автореф. дис. ... док. юрид. наук: 12.00.01. Харків, 2008. 434 с.

166. Шумило М.М. Методологічний підхід у формуванні вчення про правовідносини. *Науковий вісник УНУ. Право*. 2014. № 27 (1). С. 68–71.

167. Янішевська К. Д. Правовий статус податкового агента як суб'єкта фінансового права: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Суми, 2017. 243 с.

168. Babin, I.I. Features of the Application of the Decisions of the European Court of Human Rights by Ukrainian Courts in Tax Cases. *DANUBE: Law, Economics and Social Issues Review*. 2020. № 11. Pp. 75–89.

169. BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms. Peer Reviewed Documents, October 2016. Paris: OECD Publishing, 2016. 59 p.

170. Biebel, R., Voje, J. EU Report. *Cahiers de droit fiscal international*. Vol. 105b. Rotterdam: IFA, 2020. Pp. 65–93.

171. Deak, D. Neutrality and Legal Certainty in Tax Law and the Effective Protection of Taxpayers' Rights. *Acta Juridica Hungarica*. 2008. Vol. 49. No. 2. Pp.177–201.

172. Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties. Paris: OECD Publishing, 2014. 63 p.

173. Doralt, W., Ruppe, H.G. Grundriss des österreichischen Steuerrechts. Band I, Einkommensteuer – Körperschaftsteuer – Umgrü-Umsatzsteuer – Kommunalsteuer. Wien: Auflage, 2003. 518 s.

174. Dourado, A.– P. The EU Anti Tax Avoidance Package: Moving Ahead of BEPS? *Intertax*. 2016. Vol. 44. Issue 6&7. Pp. 440–446.

175. EU. Commission Recommendation of 06.12.2012 regarding measures intended to encourage third countries to apply standards of good governance in tax matters, C(2012) 8805 final. URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8805_en.pdf.

176. EU. Communication from the EU Commission to the European Parliament and the Council on External Strategy for Effective Taxation, COM(2016) 24 final. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=COM:2016:24:F>.

177. EU. Communication from the EU Commission to the European Parliament and the Council on External Strategy for

Effective Taxation, COM(2016) 24 final. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=COM:2016:24:FIN>.

178. EU. Conclusions of the ECOFIN Council meeting on 01.12.1997 concerning taxation policy, 98/C2/01. URL: <http://surl.li/apnoso>.

179. EU. Council conclusions on the EU standard provision on good governance in tax matters for agreements with third countries, 2018/C 193/04, 06.06.2018. URL: <http://surl.li/ftvpqy>.

180. EU. ECJ Judgment in cases T-755/15 and T-759/15, 24 September 2019. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62015TJ0755>.

181. EU. EU Council conclusions on the revised EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes, 2020/C 64/03, 27.02.2020. URL: <http://surl.li/ttebwh>.

182. Falcao, T., Yaffar, A.L. General Report. *Cahiers De droit fiscal international*. Vol. 105b. Rotterdam: IFA, 2020. Pp. 11–62.

183. Harmful Tax Practices – 2018 Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings. Paris: OECD Publishing, 2019. 611 p.

184. Judgement of ECHR in the case of Afanasyev v. Ukraine (Application no. 38722/02), 05.04.2005. URL: <http://khpg.org/1112866631>.

185. Judgement of ECHR in the case of Bulves AD v. Bulgaria (Application no. 3991/03), 22.06.2009. URL: <onversion/pdf/?library=ECHR&id=001-90792&filename=001-90792.pdf>

186. Judgement of ECHR in the case of Chahal v. the United Kingdom (Application no. 22414/93), 15.11.1996. URL: <http://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-58004>.

187. Judgement of ECHR in the case of Serkov v. Ukraine (Application no. 39766/05), 07.07.2011. URL: <http://surl.li/vuetai>.

188. Judgement of ECHR in the case of Shchokin v. Ukraine (Applications nos. 23759/03 and 37943/06), 14.10.2010. URL: <http://surl.li/tdnmno>.

189. Judgement of ECHR in the case of VÄSTBERGA Taxi Aktiebolag and Vulic weden (Application no. 6689/03), 23.07.2002. URL: filename=001-60627.pdf&TID=ih gdqbxnfi

190. Kasianenko Liubov, Umrykhina Irina. Mutual Agreement Procedure in Ukraine. *Krakowskie Studia Małopolskie*. 2021. Nr. 2. Str. 51–65.

191. Report on implementation of the Association Agreement between Ukraine and the European Union in 2022. URL: <http://surl.li/zsdqmv>

192. Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version (as it read on 21 November 2017). Paris: OECD Publishing, 2017, 654 p.

193. Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country- by-Country Reports, 27.01.2016. URL: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/cbc-mcaa.pdf>

194. Sciskalová, M., Münster, M. Definition and characteristics of state aid. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*. 2014. Vol. 110. Pp. 223–233.

195. Signatories of the Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports and Signing Dates (status as of 13 January 2021). URL: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/CbC-MCAA-Signatories.pdf>

196. Tax Treaties and Procedural Law. Ed by G. Kofler, M. Land, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, K. Sies & C. Staringer. Amsterdam: IBFD, 2020. 288 p.

197. Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Multilateral Co-operation Changing the World: 10th Anniversary Report. Paris: OECD Publishing, 2019.40 p. URL: <https://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-10-yearsreport.pdf>

198. Valderrama, I. The EU Standard of Good Governance in Tax Matters for Third (Non-EU) Countries. *INTERTAX*. 2019. Vol. 47. Issue 5. Pp. 454–467.

Наукове видання

УМРИХІНА Ірина Олександрівна
КАСЬЯНЕНКО Любов Михайлівна

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН В УКРАЇНІ

Монографія

Відповідальний за випуск
Комп'ютерна верстка

О. В. Діордійчук
Д. М. Алексєєв

Підписано до друку **.**.2024 р. Формат 60 x 84 ¹/₁₆.
Папір офсетний. Гарнітура «Times New Roman».
Друк офсетний. Умовн.-друк. арк. 12,21.
Тираж 300 прим.

Видавництво «Алерта»

04210, м. Київ, а/с 112.

Тел.: (044) 223-15-25, (099) 607-97-62.

Е-mail: alerta.ppravovaednist@gmail.com, веб-сайт: alerta.kiev.ua

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 788 від 29.01.2002 р.