

НАЦІОНАЛЬНИЙ ЮРИДИЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
імені ЯРОСЛАВА МУДРОГО

КАФЕДРА ФІНАНСОВОГО ПРАВА

ПОДАТКОВЕ ПРАВО УКРАЇНИ

Підручник

За редакцією доктора юридичних наук,
професора *М. П. Кучерявенка*

Харків
«Право»
2018

УДК 336.22

П44

*Рекомендовано до друку кафедрою фінансового права
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого
(протокол № 9 від 13 березня 2018 р.)*

Рецензенти:

Л. М. Касьяненко – доктор юридичних наук, професор, завідувач кафедри фінансового права Університету державної податкової служби України;

Л. А. Савченко – доктор юридичних наук, професор, заслужений діяч науки і техніки України, віце-президент з наукових та юридичних питань Київського міжнародного університету;

О. В. Солдатенко – доктор юридичних наук, професор, провідний науковий співробітник Військового інституту Київського національного університету імені Тараса Шевченка

Авторський колектив:

І. М. Бондаренко – § 1, 2 розд. 18; *О. О. Головашевич* – розділи 6, 11, 12; *М. І. Дамірчиєв* – § 4 розд. 2; *П. М. Дуравкін* – розд. 8; *Д. А. Кобильнік* – розділи 20, 21; *А. М. Котенко* – розд. 19; *І. Є. Криницький* – § 3 розд. 18; *М. П. Кучерявенко* – § 1, 2, 3, 4, 5, 7 розд. 1, § 1, 2, 3 розд. 2, розділи 3, 4, 5, 10, 15; *Н. А. Маринів* – розд. 7; *Є. М. Смичок* – § 6 розд. 1, розділи 9, 13, § 8, 10 розд. 14; *Л. В. Товкун* – § 1, 2, 3, 4, 5 розд. 14; *М. С. Шаренко* – § 6, 7, 9, 11 розд. 14; *Т. М. Шульга* – розділи 16, 17

Податкове право України : підручник / [О. О. Головашевич, П44 А. М. Котенко, Є. М. Смичок та ін.] ; за ред. М. П. Кучерявенка. – Харків : Право, 2018. – 512 с.

ISBN 978-966-937-377-9

У підручнику на основі системного аналізу розкрито зміст основних понять та категорій, які застосовуються при регулюванні оподаткування. На підставі чинного законодавства висвітлено найактуальніші питання діяльності держави та органів місцевого самоврядування в галузі правового регулювання оподаткування в Україні. Особливу увагу приділено кожному з інститутів податкового права.

Для викладачів і студентів юридичних і економічних вищих навчальних закладів, працівників фінансових органів, практичних працівників підприємств та організацій.

УДК 336.22

ISBN 978-966-937-377-9

© Головашевич О. О., Котенко А. М.,
Смичок Є. М. та ін., 2018

© Видавництво «Право», 2018

ЗАГАЛЬНА ЧАСТИНА

Розділ 1

Податкове право в системі права

§ 1. Податкове право як підгалузь фінансового права

Для галузі фінансового права характерний набір інститутів, що забезпечує всі сторони та елементи юридичного режиму руху державних коштів. Необхідно, звісно, ураховувати, що інститути фінансового права передбачають цілісне регулювання тільки в рамках галузі і мають спеціалізований характер стосовно певної групи правових норм. Галузь фінансового права охоплює весь комплекс норм, які регулюють відносини, що становлять предмет фінансового права, і забезпечують правове регулювання руху державних коштів. Кожний з інститутів реалізує більш вузькі цілі.

Юридичні норми утворюють галузь права не безпосередньо, а через підгалузі та інститути. Формування галузі може охоплювати декілька ступенів (інститут – складний інститут – підгалузь – галузь). Так, податкове право займає чітко виражене проміжне становище. З одного боку, до нього входять інститути більш вузької групи відносин (інститут місцевих податків і зборів, оподаткування юридичних осіб тощо), а з другого – підгалузь податкового права є одним з елементів, що утворює цілісну галузь фінансового права.

Якщо виходити з визначення галузі права, то це насамперед відносно замкнута частина системи права, яка включає сукупність норм, що регулюють суспільні відносини у певній сфері діяльності людей, і характеризується принциповою своєрідністю. Саме замкнутою частиною системи права виступає фінансове право, тоді як податкове право не можна розглядати як відокремлену частину системи права: як специфічну – так, але не більше.

Норми податкового права зумовлені публічною, тобто загально-визначальною для країни діяльністю, а саме діяльністю зі справляння податкових платежів для загальнодержавних потреб, утримання державних органів та їх матеріально-фінансового забезпечення. Це стосується діяльності не тільки органів влади, а й органів, які здійснюють її відповідно до Конституції України. У перебігу цієї діяльності формується система бюджетів, що зосереджує кошти для потреб загально-го значення.

Такий же публічний характер має й діяльність органів місцевого самоврядування зі справляння податкових платежів. Вона спрямована на задоволення місцевих інтересів, які мають загальне значення для даної території, забезпечує формування муніципальних коштів. Отже, публічний характер мають і норми права, що регулюють відносини з приводу встановлення податків органами місцевого самоврядування та їх справляння в місцеві бюджети. Відповідно всі ці відносини є владно-майновими.

Податкове право являє собою підгалузь фінансового права, що регулює основи дохідної частини бюджетів. Складний характер інституту податкового права означає певну ієрархічну структуру. Ця структура включає самостійні базові інститути оподаткування (інститут оподаткування фізичних осіб, інститут місцевих податків та зборів, інститут податкової відповідальності та ін.).

Таким чином, податкове право:

- присвячено певному предмету – різновиду відносин, що складаються із приводу встановлення, сплати та стягнення податків і зборів, їх зміни та скасування;
- регулює суспільні відносини щодо встановлення і справляння податкових платежів, їх зміни та скасування. Розподіл і використання бюджетних коштів лежать за рамками податкових відносин, як і питання встановлення і стягнення неподаткових платежів та інших державних зборів;
- установлює обов'язок юридичних і фізичних осіб щодо сплати податків та зборів, а також регламентує процедуру обчислення і сплати податків та зборів, порядок здійснення податкового контролю і застосування заходів відповідальності за порушення податкового законодавства;

– виступає як підгалузь, що охоплює сукупність своєрідних фінансово-правових норм. Ця специфіка передбачає аналіз відносин, які охоплюють рух грошових коштів від платників у відповідні фонди (бюджети) у формі податкових платежів.

Іншими словами, якщо предмет фінансового права охоплює відносини, пов'язані з рухом публічних коштів, то податкове право виділяє тільки відносини з односпрямованого руху грошових коштів знизу вгору – від платників до бюджетів у формі податків та зборів. Специфічним є і метод правового регулювання, що має яскраво виражений імперативний характер.

Взаємодіючи з усіма інститутами фінансового права (особливості механізму оподаткування характерні і для регулювання банківської діяльності, і для страхування, і для ринку цінних паперів), податкове право тісно пов'язане з деякими з них¹; насамперед з бюджетним правом (оскільки саме податки становлять основу надходжень доходної частини бюджету, і складно уявити механізм державних доходів без податкових платежів); інститутом фінансового контролю (який включає сукупність норм, що регулюють діяльність податкових органів). Крім того, деякі органи фінансового контролю здійснюють свої повноваження через податкові адміністрації та інші податкові органи.

Податкове право охоплює досить широку сукупність фінансово-правових норм, об'єднаних у певну систему, поділену на групи, які характеризуються специфічними особливостями, логічною структурою. Отже, система податкового права являє собою об'єктивну сукупність фінансово-правових норм, які зумовлюють внутрішню побудову податкового права, зміст та особливості розміщення його інститутів.

Суттєві якості системи податкового права виділяють його характеристики, що розкривають нормативну форму впорядкування, організації та розвитку суспільних відносин.

Нормативність, виступаючи узагальнюючою характеристикою соціальних норм, передбачає відмінну рису її вияву саме в середовищі правових норм. Останні мають переважно представницько-

¹ Докладніше про це див.: Химичева Н. И. Налоговое право : учебник. М., 1997. С. 44.

зобов'язальний характер¹, спрямований на реалізацію взаємопов'язаних прав і обов'язків учасників податкових правовідносин. Регулюючи поведінку людей у сфері оподаткування, податково-правова норма закріплює взаємопов'язані права і обов'язки учасників відносин, дає їм можливість учиняти дії, спрямовані на виконання безумовного податкового обов'язку.

Значущість. Визначається вкоріненням податкового права у свідомості, загальноновизнаною обов'язковістю, що спирається як на свідомість необхідності і правильності, так і на страх перед засобами примусового забезпечення. Значущість податкового права характеризується ще й фактичною необхідністю правової регламентації відносин, що формують фінансові основи існування самої держави і забезпечують реалізацію її завдань та функцій.

Стабільність. Стабільність податково-правової норми виражається в логічності, послідовності законодавця, спрямованих на закріплення, здійснення та забезпечення основних правових приписів, що пов'язані з виконанням податкового обов'язку. Стабільність податкового права нерозривно пов'язана із станом законодавства, систематизацією нормативно-правових актів, що гарантує існування їх як системи логічних, послідовно взаємопов'язаних приписів.

Формальна визначеність. Така характеристика податкового права передбачає конкретизацію, чітке позначення обставин, що породжують правові наслідки. Це передбачає як виділення конкретного об'єкта регулювання, учасників відносин, так і характеристику наслідків правових приписів. В умовах податково-правового регулювання основний акцент робиться на реалізацію абсолютної визначеності, що характеризує саме імперативні норми, які закріплюють реалізацію податкового обов'язку і, звичайно, гарантують державний інтерес.

Системність. Характеризує встановлення певної системи зв'язку між податково-правовими нормами, в умовах якої вони формуються, у логічно впорядковані і взаємопов'язані блоки, що являють собою єдине ціле тільки як внутрішні елементи системи податкового права. При цьому взаємний зв'язок передбачає внутрішню опосередкованість податково-правових норм, коли наявність одних передбачає існування

¹ Див.: Лейст О. Э. Сущность права. Проблемы теории и философии права. М. : ИКД «Зерцало – М», 2002. С. 53.

та реалізацію інших (наприклад, неможливо визначити поняття платника конкретного виду податку або збору без норми, що закріплює родову категорію платника податків), а порушення будь-якої норми із цієї загальної сукупності обов'язково тягне за собою застосування примусових заходів.

Установлення й охорона державою. Принциповою ознакою сукупності податково-правових норм є офіційне встановлення (санкціонування або створення) таких норм державою та охорона їх державним примусом¹. Обов'язковість податково-правових норм передбачає два аспекти. З одного боку, йдеться про здійснення безумовного імперативного податкового обов'язку, якому державою надається першочергове значення з огляду на конституційне закріплення його основ у ст. 67 Конституції України. З другого боку, це звичайно можливість і необхідність державного захисту податково-правової норми, фактично обов'язковість застосування заходів державного примусу в разі вчинення протиправних діянь.

Правосуддя. Якісною ознакою податкового права є забезпеченість поряд з охороною цих правових норм також процесуально врегульованої системи правосуддя. Право за своїм змістом передбачає можливість діяльності безстороннього арбітра, який вирішує спори. Здійснення правосуддя передбачає забезпеченість правового регулювання і специфічної сукупності процесуальних норм, формування в рамках складного інституту податкового права сукупності податкових процесуальних норм, що визначають характер податкових спорів, компетенцію суду, підстави звернення до нього, права і обов'язки учасників процесу, стадії розгляду справи, порядок винесення і виконання рішення.

Системна цілісність податкового права виражається в конструкції підгалузі. Конструкція, являючи собою взаємопов'язане розташування внутрішніх складових частин і елементів, логіку і спосіб їх поєднання та взаємодії, лежить в основі побудови складного інституту податкового права. Юридична конструкція багатьох правових інститутів є традиційною і припускає виділення загальних, особливих, спеціальних інститутів. Але ця подібність не виключає особливого

¹ Лейст О. Э. Сущность права. Проблемы теории и философии права. С. 58.

характеру відносин, які регулюються даною сукупністю норм, особливих галузевих та інституціональних принципів, виходячи з яких здійснюється це регулювання. Тому подібність структури інститутів не означає й однопорядковість, якісну єдність різногалузевих інститутів, що входять у такі утворення.

Отже, підгалузь податкового права являє собою комплекс юридичних норм, що забезпечують цілісне регулювання різновиду відносин, пов'язаних з надходженням у бюджету податків та зборів. Податкове право являє собою відносно самостійний сектор фінансового права і займає автономне положення стосовно інших інститутів цієї галузі. Його відносна відмежованість полягає в регулюванні певного, досить специфічного виду суспільних відносин. Його замкнутість є менш вираженою, ніж у галузях, оскільки тільки у взаємодії з іншими інститутами здійснюється загальне регулювання відносин, що становлять предмет фінансового права. Тому тільки у взаємодії з іншими інститутами податкове право забезпечує загальне галузеве регулювання.

■ § 2. Предмет і метод податкового права

Предметом податкового права є суспільні відносини, які мають багатоаспектний і складний характер. Крім того, це досить специфічна сфера соціальних зв'язків, що існують у суспільстві. Вона зумовлена економічним і публічно-правовим змістом податків як основних джерел створення державних фінансів через вилучення у вигляді обов'язкових платежів частини суспільного продукту, що, власне, і є предметом правового регулювання.

Предметом податкового права є група однорідних суспільних відносин, які визначають надходження коштів від платників у бюджету у формі податків та зборів. Предмет регулювання охоплює сукупність певних, специфічних відносин, що дає змогу виділити їх із загальної маси фінансових відносин. Їх особливістю є рух грошей у власність держави та територіальних громад знизу вгору (від платника в бюджет) у формі податків та зборів. Відносини щодо розподілу цих коштів, виділення їх на задоволення державних потреб (тобто рух

зверху вниз) не є предметом податкового права, хоча й регулюються фінансовим правом.

У податкових правовідносинах найбільш чітко порівняно з усіма іншими фінансовими правовідносинами простежуються державно-владна та майнова сторони. Відносини з приводу зборів та податків є владно-майновими. З одного боку, держава наділяє компетентні органи владними повноваженнями і контролює надходження коштів у бюджет, а з другого – податкові надходження є одним з основних каналів формування власності держави, хоча спочатку й у специфічній грошовій формі. Рівень вияву владного характеру дає змогу визначити й специфіку правовідносин у сфері оподаткування. Головною особливістю методу регулювання цієї групи відносин, як і фінансово-правових у цілому, є відсутність права оперативної самостійності суб'єктів. Права і обов'язки суб'єктів відносин регламентуються однозначно, без будь-яких варіантів і переважно імперативними нормами.

За методом правового регулювання податкове право мало чим відрізняється від традиційного фінансового права, в основі якого лежить метод владних приписів. Однак він характеризується своєрідним механізмом регулювання, особливим переплетенням норм, юридичним режимом. Метод податкового права є фінансово-правовим і передбачає використання імперативних норм, причому тут ідеться про безумовний характер імперативності. Наприклад, призначення санкцій за податкові правопорушення виключає альтернативу – вони визначаються однозначно і безумовно. У нормах податкового права закріплюються обов'язки щодо передавання коштів платників до бюджету.

Податкові правовідносини виступають як певна система правовідносин, що базується на обов'язку сплати податків та зборів і відповідно на праві вимагати їх сплати. Ці правовідносини й формують межі реалізації прав і обов'язків платників податків та податкових органів. Дійсно, обов'язок сплати податку і відповідно право контролювати цю сплату кореспондують обов'язку податкового обліку, звітності, праву на проведення податкових перевірок.

Підставою для цього є насамперед імперативний метод фінансово-правового регулювання. Держава, закріплюючи вимоги щодо досягнення першочергових потреб (формування коштів для забезпечення виконання державних функцій), встановлює чіткі межі поведінки

підлеглих суб'єктів. Таким чином, обов'язок сплати податку опосередковано правом вимагати його сплати і контролювати його. Певна свобода підлеглих суб'єктів (платників) можлива лише в рамках, обмежених імперативними приписами.

§ 3. Податкові правовідносини та податково-правові норми

Податкові правовідносини як різновид фінансових є особливим видом суспільних відносин – фінансових відносин, урегульованих фінансово-правовою нормою. Державний припис, що міститься в юридичній нормі, визначає умови дії правовідносин, права і обов'язки суб'єктів, заходи, що гарантують виконання вимог правової норми.

Природа фінансових правовідносин визначається тим, що вони виступають як владно-майнові відносини, у яких відносини влади не можна відокремити від майнових, де вони діють у сукупності. Владно-майновий характер податкових правовідносин визначає юридичне становище суб'єктів у конкретних податкових правовідносинах. При цьому фіскальний орган, виступаючи від імені держави, наділений у зв'язку із цим певними повноваженнями. Інший суб'єкт виконує в основному юридичний обов'язок за встановленими для нього правилами поведінки (сплата податку, надання звітності). В усіх видах податково-правових відносин їх владно-майновий характер виступає чітко, а деталізується в них лише ступінь владного характеру¹.

Податкові правовідносини є різновидом правовідносин, тому їм притаманні всі ознаки останніх. По-перше, вони виникають на підставі фінансово-правових норм як форми їх реалізації. По-друге, мають владний характер, який за своїм змістом виражає інтереси держави.

При цьому податкові правовідносини мають свої специфічні характеристики, зумовлені предметом і методом правового регулювання, – вони виникають і розвиваються у сфері податкової діяльності держави, є формою реалізації публічних інтересів і розглядаються як публічно-правові відносини.

¹ Див.: Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права. М.: Гос. изд-во юрид. лит., 1960. С. 137–138.