

ПОДАТКОВЕ ПРАВО

**Посібник
для підготовки до іспитів**

За редакцією кандидата юридичних наук
О. О. Головашевича

Харків
«Право»
2018

УДК 347.73:336.22(075)

П44

А в т о р и:

Бондаренко І. М., Головашевич О. О.,
Дамірчиєв М. І., Дуравкін П. М., Кобильнік Д. А.,
Котенко А. М., Криницький І. Є., Кучерявенко М. П.,
Маринів Н. А., Смичок Є. М., Товкун Л. В.,
Шаренко М. С., Шульга Т. М.

Податкове право : посіб. для підгот. до іспитів / І. М. Бондаренко,
П44 О. О. Головашевич, М. І. Дамірчиєв та ін. ; за ред. О. О. Головашевича. –
Харків : Право, 2018. – 222 с.

ISBN 978-966-937-445-5

У посібнику розкрито зміст основних податково-правових понять. З урахуванням положень чинного законодавства проаналізовано найважливіші питання податкового регулювання: побудову системи оподаткування, основні засади адміністрування податків і зборів, проведення заходів податкового контролю, здійснення прибуткового оподаткування, функціонування непрямих податків, реалізацію податкового обов'язку при оподаткуванні майна, застосування спеціального режиму оподаткування тощо.

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

УДК 347.73:336.22(075)

© Бондаренко І. М., Головашевич О. О.,
Дамірчиєв М. І. та ін., 2018

© Оформлення. Видавництво «Право»,
2018

ISBN 978-966-937-445-5

1. Податкове право як підгалузь фінансового права

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. 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.

Взаємодіючи з усіма інститутами фінансового права, податкове право тісно пов’язане з деякими з них; насамперед з бюджетним правом (оскільки саме податки становлять основу надходжень дохідної частини бюджету, і складно уявити механізм державних доходів без податкових платежів); інститутом фінансового контролю (який включає сукупність норм, що регулюють діяльність податкових органів).

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.

Значущість. 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.

Формальна визначеність. 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.

Установлення й охорона державою. 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.

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 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 бюджети 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 група однорідних суспільних відносин, які визначають надходження коштів від платників у бюджети у формі податків та зборів. Предмет регулювання охоплює рух грошей переважно 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

Природа фінансових правовідносин визначається тим, що вони виступають як владно-майнові відносини, у яких відносини влади не

можна відокремити від майнових. 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).

За своїм змістом податково-правові відносини є економічними. Однією з характерних рис податкових правовідносин є їх грошовий характер. Податкові правовідносини є публічними, тобто такими, що пов'язані і впливають із влади.

Особливості податкових правовідносин:

- 1) опосередкованість рухом публічних грошових фондів. Звичайно, це повною мірою можна віднести й до податкових правовідносин;
- 2) особливе місце в системі правовідносин (забезпечують фінансові основи цілісності, збалансованості розвитку суспільства);
- 3) виключно грошовий характер;
- 4) специфічний стан держави, коли вона виступає і організатором цих відносин, і власником податкових надходжень;
- 5) виникають, змінюються та припиняються безпосередньо на підставі закону.

Кращому розумінню змісту й особливостей податкових правовідносин допомагає їх класифікація за різними підставами.

Зміст загальнорегулятивних відносин визначається нормами, які встановлюють принципи податків і повноваження окремих суб'єктів податкових правовідносин. Конкретні правовідносини виступають як форма реалізації загальнорегулятивних податкових правовідносин. У цій ситуації загальні права і обов'язки проектуються на діяльність конкретних суб'єктів. Комплексні податкові правовідносини перебувають на своєрідному стику конкретних і загальнорегулятивних податкових правовідносин. Вони досить вузько персоніфіковані, передбачаючи конкретного платника (що відрізняє їх від загальних), але однією з їх ознак є складний зміст, що відрізняє їх від простих.

Охоронні податкові правовідносини виникають за умови порушення прав і невиконання обов'язків, коли учасники правовідносин мають потребу в правових способах захисту з боку держави. Однією

зі сторін таких правовідносин є компетентний суб'єкт, носій владних повноважень, наділений державою повноваженням примусу.

Відповідно до зміщення акценту в регулюючій функції права у сферу статичної або динамічної спрямованості виділяють: активні податкові правовідносини; пасивні податкові правовідносини.

Залежно від способу індивідуалізації суб'єктів у податкових правовідносинах виділяють: відносні податкові правовідносини; абсолютні податкові правовідносини. Відносними податковими правовідносинами (іноді їх ще називають двосторонньо індивідуалізованими) є правовідносини, що максимально деталізують суб'єктний склад, у якому чітко визначено як уповноважених, так і зобов'язаних учасників відносин. Абсолютними податковими правовідносинами (у деяких випадках вони характеризуються як односторонньо індивідуалізовані) виступають правовідносини, 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, без особливої деталізації.

У цілому об'єктом регулювання в податкових правовідносинах виступають кошти платників, які надходять у доходи бюджетів. Об'єктом податкових правовідносин, виходячи із цього, є кошти, предмети, діяльність, що породжує податковий обов'язок і пов'язані з ним права і обов'язки.

Суб'єктом податкових правовідносин може бути будь-яка особа, поведінка якої регулюється нормами податкового права. Податкова правоздатність таких осіб виникає з моменту народження, утворення учасника правовідносин і припиняється з моменту його смерті, ліквідації, перетворення. Відносно фізичних осіб вона триває з моменту народження і до смерті. Щодо юридичних осіб правоздатність виникає з реєстрацією (переважно це стосується групи зобов'язаних суб'єктів) або утворенням (відносно органів, що представляють державу в цих відносинах) і закінчується їх ліквідацією або реорганізацією. Податкова дієздатність – передбачена нормами податкового права здатність своїми діями створювати та реалізовувати права і обов'язки.

Податково-правова норма являє собою загальнообов'язкове формально визначене правило поведінки, що встановлене державою й охороняється нею, яка, діючи разом з іншими податково-правовими

нормами, закріплює за учасниками податкових відносин суб'єктивні податкові права і покладає на них юридичні обов'язки, пов'язані з оподаткуванням.

Ознаки податково-правової норми:

- 1) являє собою правило поведінки у формі владного припису, веління, що виходить від держави;
- 2) її зміст спирається на авторитет і зацікавленість держави в регулюванні, управлінні відносинами у сфері оподаткування;
- 3) виступає як загальнообов'язкове правило поведінки;
- 4) фокусується на реалізації імперативного і безумовного податкового обов'язку.

Податково-правові норми можна класифікувати залежно від характеру призначення приписів (за особливостями впливу на учасників відносин):

- а) зобов'язуючі податково-правові норми;
- б) уповноважуючі податково-правові норми;
- в) забороняючі податково-правові норми – правові норми.

За змістом:

- а) матеріальні;
- б) процесуальні.

===== 4. Система і джерела податкового права

Система податкового права – об'єктивна сукупність податково-правових норм, які визначають внутрішню структуру податкового права (зміст і особливості їх розміщення) та регулюють податкові відносини.

Загальна частина податкового права вміщує інститути, що закріплюють загальні підходи до регулювання системи оподаткування, які мають відношення до всіх видів податків та зборів, до всіх норм Особливої частини. До Загальної частини включаються норми, що визначають характер інституту податкового права, зміст податкової системи, податку, елементи правового механізму податку, підстави відповідальності за порушення податкового законодавства, усунення подвійного оподаткування тощо.

Особлива частина податкового права включає систему інститутів, що деталізують податкову систему в цілому і визначають конкретні механізми окремих податків та зборів. Саме *Особлива частина* й охоплює правові механізми елементів податкової системи.

Джерелами податкового права є форма вираження правотворчої діяльності держави із приводу прийняття компетентними державними органами нормативних актів, що встановлюють норми податкового права.

Джерела податкового права можуть бути поділені за декількома принципами.

На підставі владно-територіальної ознаки (в основному це стосується видів нормативних актів):

- загальнодержавні нормативні акти;
- місцеві нормативні акти.

За характером правових норм:

- нормативні – акти, що містять правові норми загального характеру, прийняті компетентними органами в установленому порядку;
- ненормативні – акти, що не містять правових норм загального характеру.

За особливостями правового регулювання та характером встановлення:

- звичай, санкціонований компетентними органами в установленому порядку. Найчастіше йдеться про звичай, до якого робиться відсилання в законі. Звичаєм, як правило, регулюються процесуальні сторони функціонування податкових актів, рамки компетенції державних органів у сфері оподаткування;

- прецедент одержав значне поширення в англосаксонських правових системах, особливо за наявності прогалин у законодавстві. Специфіка в цьому разі полягає в тому, що правозастосовний орган фактично виступає як нормотворча структура.

- міжнародні договори (конвенції, угоди) важливого значення набувають при врегулюванні подвійного оподаткування, інших питань оподаткування. Застосування цього джерела податкового права не завжди є однозначним. Міжнародні договори наділені різною юридичною силою. Якщо в Україні вони мають перевагу над законами, прийнятими Верховною Радою, то в США їх дія є рівнозначною за-

конам, і міжнародні договори включаються в систему законодавства нарівні із законами США;

– правова доктрина характерна для мусульманських країн, де, будучи одним з важливих джерел шаріату, заповнює прогалини законодавства відповідно до приписів мусульманської доктрини;

– нормативний правовий акт – найважливіше, а іноді єдине джерело податкового права. У деяких випадках інші джерела розглядаються як похідні від нормативного акта.

==== 5. Податкове законодавство України

Податкове законодавство, виступаючи формою реалізації податкового права, містить досить широке коло нормативних актів, що регулюють оподаткування. Згідно зі ст. 3 «Податкове законодавство України» Податкового кодексу України податкове законодавство України складається з:

- 1) Конституції України;
- 2) Податкового кодексу України;
- 3) Митного кодексу України;
- 4) законів з питань митної справи у частині регулювання праводносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України;
- 5) чинних міжнародних договорів, якими регулюються питання оподаткування;
- 6) нормативно-правових актів, прийнятих на підставі і на виконання Податкового кодексу України та законів з питань митної справи;
- 7) рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими Податковим кодексом України.

Стосовно відносин оподаткування законодавець включив до податкового законодавства такі акти.

Конституцію України (а точніше, окремі статті Конституції України). Найбільш принципові положення, що регулюють основи оподаткування, закріплюються на конституційному рівні (повноваження

органів державної влади та управління, загальні принципи оподаткування, вимоги до регулювання податкової системи, основні засади податкового обов'язку і т.д.).

Податковий кодекс України виступає головним законодавчим актом, який регулює відносини оподаткування, податкову систему в цілому, її основи, елементи правового механізму податку. У цьому акті поєднуються матеріальні та процесуальні сторони регулювання податкової системи, усі аспекти справляння податків та зборів.

Митний кодекс України та інші закони з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом, податком на додану вартість та акцизним податком операцій з переміщення товарів через митний кордон України (*закони з питань митної справи*).

Чинні міжнародні договори України, якими регулюються питання оподаткування. Пункт 3.2 ст. 3 Податкового кодексу України закріплює традиційний припис переважання норм міжнародного договору над нормою закону України.

Нормативно-правові акти, прийняті на підставі і на виконання Податкового кодексу України та законів з питань митної справи. До такої законодавчо визначеної категорії актів податкового законодавства належать як закони (крім законів з питань митної справи), так і підзаконні нормативно-правові акти. Згідно зі ст. 117 Конституції України Кабінет Міністрів у межах своєї компетенції видає постанови і розпорядження, які є обов'язковими до виконання.

Рішення Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування. Територіальні громади безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування встановлюють місцеві податки та збори відповідно до закону. Повноваження місцевих рад у галузі оподаткування деталізує Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні».

Податковим кодексом України (ст. 5) встановлюється межа впливу норм податкового законодавства та співвідношення їх із нормами законодавчих актів, які не належать до складу податкового законодавства України згідно зі ст. 3 Податкового кодексу України. Фактично йдеться про три варіанти співвідношення норм податкового законодавства з іншими нормами: