

НАЦІОНАЛЬНИЙ ЮРИДИЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
імені ЯРОСЛАВА МУДРОГО

КАФЕДРА ФІНАНСОВОГО ПРАВА

*До 215-річчя Національного
юридичного університету
імені Ярослава Мудрого*

ПОДАТКОВЕ ПРАВО УКРАЇНИ

Підручник

За редакцією доктора юридичних наук,
професора *М. П. Кучерявенка*,
кандидата юридичних наук,
доцента *Н. А. Маринів*

Харків
«Право»
2019

УДК 336.22

П44

*Рекомендовано до друку кафедрою фінансового права
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого
(протокол № 6 від 21 лютого 2019 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:

Д. О. Білінський – § 1 розд. 2 (у співавт. з *М. П. Кучерявенком*); *Р. Г. Браславський* – § 6 розд. 1 (у співавт. з *Є. М. Смичком*); *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 (у співавт. з *Д. О. Білінським*), 2, 3 розд. 2, розділи 3, 4, 5, 10, 15; *Н. А. Маринів* – розд. 7; *Є. М. Смичок* – § 6 розд. 1 (у співавт. з *Р. Г. Браславським*), 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, Н. А. Маринів. – Харків : Право, 2019. – 440 с.

ISBN 978-966-937-649-7

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. Окрему 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 978-966-937-649-7

© Головашевич О. О., Котенко А. М.,
Смичок Є. М. та ін., 2019
© Видавництво «Право», 2019

ЗМІСТ

ЗАГАЛЬНА ЧАСТИНА

Розділ 1. Податкове право в системі права	8
§ 1. Податкове право як підгалузь фінансового права	8
§ 2. Предмет і метод податкового права	13
§ 3. Податкові правовідносини та податково-правові норми	14
§ 4. Система і джерела податкового права	29
§ 5. Податкове законодавство України	33
§ 6. Принципи податкового права	38
§ 7. Наука податкового права	44
Контрольні питання	47
Розділ 2. Правова природа податку та податкової системи.	
Податковий механізм	48
§ 1. Поняття, ознаки та функції податку. Співвідношення податку та збору	48
§ 2. Податкова система України	57
§ 3. Класифікація податків та зборів	60
§ 4. Особливості оподаткування платників податків в умовах дії угоди про розподіл продукції	62
Контрольні питання	66
Розділ 3. Загальні засади встановлення податків та зборів	67
§ 1. Податковий механізм	67
§ 2. Платники податків та зборів	70
§ 3. Об'єкт оподаткування	77
§ 4. Ставка податку	82
§ 5. База оподаткування	86
§ 6. Порядок обчислення податку	90
§ 7. Податковий період	94
§ 8. Строк та порядок сплати податку	95
§ 9. Строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку	98
§ 10. Податкові пільги	101
Контрольні питання	106
Розділ 4. Податковий обов'язок та його елементи	107
§ 1. Поняття податкового обов'язку	107
§ 2. Виникнення, зміна та припинення податкового обов'язку	109
§ 3. Податковий облік	113
§ 4. Сплата податку	116
§ 5. Податкова звітність	120

§ 6. Визначення сум податкових та грошових зобов'язань	123
Контрольні питання	125
Розділ 5. Забезпечення виконання податкового обов'язку	126
§ 1. Гарантії забезпечення податкового обов'язку	126
§ 2. Податкова застава	128
§ 3. Пеня	133
§ 4. Адміністративний арешт майна	136
Контрольні питання	140
Розділ 6. Податковий борг	141
§ 1. Поняття податкового боргу	141
§ 2. Погашення податкового боргу	143
§ 3. Списання та розстрочення податкового боргу	145
§ 4. Строки давності	146
Контрольні питання	148
Розділ 7. Податковий контроль	149
§ 1. Поняття та зміст податкового контролю	149
§ 2. Правовий статус органів податкового контролю	154
§ 3. Способи здійснення податкового контролю	161
§ 4. Податкові консультації	183
Контрольні питання	188
Розділ 8. Відповідальність за порушення податкового законодавства	190
§ 1. Правові засади відповідальності за порушення податкового законодавства	190
§ 2. Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства	197
§ 3. Окремі види податкових правопорушень	201
Контрольні питання	210
Розділ 9. Захист прав та інтересів платників податків	211
§ 1. Оскарження та скасування рішень контролюючих органів	211
§ 2. Податкове повідомлення-рішення. Податкова вимога	215
§ 3. Відкликання податкового повідомлення-рішення та податкової вимоги	218
§ 4. Судові процедури вирішення податкових спорів	221
Контрольні питання	226
Розділ 10. Усунення подвійного оподаткування	227
§ 1. Поняття подвійного оподаткування	227
§ 2. Види подвійного оподаткування	228

§ 3. Шляхи і методи усунення подвійного оподаткування	229
§ 4. Міжнародний договір як механізм усунення подвійного оподаткування.....	231
Контрольні питання	233

ОСОБЛИВА ЧАСТИНА

Розділ 11. Податок на прибуток підприємств	235
§ 1. Платник податку.....	236
§ 2. Об'єкт оподаткування.....	238
§ 3. База оподаткування	241
§ 4. Ставка оподаткування	246
§ 5. Порядок обчислення, нарахування та сплати податку	248
§ 6. Податковий період	249
§ 7. Строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку	251
§ 8. Податкові пільги.....	253
§ 9. Трансфертне ціноутворення	256
§ 10. Особливості сплати податку на прибуток підприємств в умовах дії угоди про розподіл продукції	263
Контрольні питання	264
Розділ 12. Податок на доходи фізичних осіб	265
§ 1. Платники податку	266
§ 2. Податковий агент.....	269
§ 3. Об'єкт оподаткування.....	272
§ 4. Ставка оподаткування	274
§ 5. База оподаткування	275
§ 6. Порядок обчислення податку.....	277
§ 7. Податковий період. Строк та порядок сплати податку	278
§ 8. Строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку	282
§ 9. Податкові пільги.....	284
Контрольні питання	287
Розділ 13. Військовий збір	288
Контрольні питання	292
Розділ 14. Податок на додану вартість.....	294
§ 1. Платники податку на додану вартість.....	295
§ 2. Об'єкт оподаткування	297
§ 3. База оподаткування ПДВ	298

§ 4. Ставки ПДВ	299
§ 5. Порядок обчислення податку	301
§ 6. Податковий період.....	306
§ 7. Строк та порядок сплати податку	307
§ 8. Строк та порядок подання звітності при обчисленні і сплаті податку на додану вартість	309
§ 9. Податкові пільги	310
§ 10. Бюджетне відшкодування. Податкові накладні	316
§ 11. Особливості сплати податку на додану вартість в умовах дії угоди про розподіл продукції	319
Контрольні питання	321
Розділ 15. Акцизний податок	322
§ 1. Платники податку	323
§ 2. Об'єкт оподаткування	324
§ 3. Ставка податку.....	327
§ 4. База оподаткування	329
§ 5. Порядок обчислення податку.....	330
§ 6. Строк та порядок сплати податку	331
§ 7. Строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.....	333
§ 8. Податкові пільги	334
§ 9. Акцизні накладні.....	336
Контрольні питання	338
Розділ 16. Екологічний податок.....	340
§ 1. Платники податку.....	341
§ 2. Об'єкт та база оподаткування	344
§ 3. Ставка податку.....	347
§ 4. Строк та порядок сплати податку	350
§ 5. Строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку	352
§ 6. Податкові пільги	354
Контрольні питання	356
Розділ 17. Рентна плата.....	357
§ 1. Рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин	358
§ 2. Рентна плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин.....	362
§ 3. Рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України.....	365
§ 4. Рентна плата за спеціальне використання води.....	367
§ 5. Рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів	370

§ 6. Рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України	372
§ 7. Особливості справляння рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин в умовах дії угоди про розподіл продукції	374
Контрольні питання	377
Розділ 18. Податок на майно	378
§ 1. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	379
§ 2. Транспортний податок	387
§ 3. Плата за землю	391
Контрольні питання	398
Розділ 19. Єдиний податок	399
§ 1. Платники податку	399
§ 2. Об'єкт та база оподаткування. Ставка податку	404
§ 3. Податковий (звітний) період. Строк та порядок сплати податку ...	408
§ 4. Строк і порядок складення та подання звітності про обчислення і сплату податку	411
§ 5. Порядок обрання або переходу на спрощену систему оподаткування	414
§ 6. Порядок реєстрації та анулювання реєстрації платників єдиного податку	417
Контрольні питання	420
Розділ 20. Збір за місця для паркування транспортних засобів	421
§ 1. Платники збору	422
§ 2. Об'єкт і база оподаткування збором	423
§ 3. Ставка збору	426
§ 4. Податковий період	427
§ 5. Строк та порядок сплати збору	427
§ 6. Строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату збору	428
Контрольні питання	430
Розділ 21. Туристичний збір	431
§ 1. Платники збору	432
§ 2. Об'єкт та база оподаткування	434
§ 3. Ставка збору	435
§ 4. Податковий період	435
§ 5. Строк та порядок сплати збору	436
§ 6. Строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату	437
Контрольні питання	438

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 сто-сується 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 спрямова-на на задоволення місцевих інтересів, які мають загальне значення для даної території, забезпечує формування муніципальних коштів. Отже, публічний характер мають і норми права, що регулюють від-носини з приводу встановлення податків органами місцевого само-врядування 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 і включає самостійні ба-зові інститути оподаткування (інститут оподаткування фізичних осіб, інститут місцевих податків та зборів, інститут податкової відповідаль-ності та ін.).

Таким чином, податкове право:

- присвячено певному предмету – різновиду відносин, що склада-ються 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 пи-тання встановлення і стягнення неподаткових платежів та інших дер-жавних зборів;
- установлює обов'язок юридичних і фізичних осіб щодо сплати податків та зборів, а також регламентує процедуру обчислення і спла-ти податків та зборів, порядок здійснення податкового контролю і за-стосування заходів відповідальності за порушення податкового зако-нодавства;
- виступає як підгалузь, що охоплює сукупність своєрідних фінан-сово-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-зобов'язальний характер², спрямований на реалізацію взаємопов'язаних

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

² Див.: Лейст О. Э. Сущность права. Проблемы теории и философии права. М. : ИКД «Зерцало – М», 2002. С. 53.

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 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 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 однопорядковості, якісну єдність різногалузевих інститутів, що входять у такі утворення.

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

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 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 бюджети 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.

§ 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