

**НАЦІОНАЛЬНИЙ ЮРИДИЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
імені ЯРОСЛАВА МУДРОГО
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**

*Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису*

ДЕМЕНКО ОЛЕКСАНДР ЄВГЕНОВИЧ

УДК 336.145

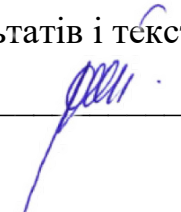
ДИСЕРТАЦІЯ

**СИСТЕМНІСТЬ ЗАКОНОДАВЧОГО РЕГУЛЮВАННЯ
ВІДНОСИН ЩОДО СПРАВЛЯННЯ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ**

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

Юридичні науки

Подається на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук
Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело


_____ О. Є. Деменко

Харків – 2025

АНОТАЦІЯ

Деменко О. Є. Системність законодавчого регулювання відносин щодо справляння податків та зборів. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук зі спеціальності 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право». – Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, Міністерство освіти і науки України, Харків, 2025.

У роботі здійснений системний аналіз пов'язаності й обумовленості складових системи податкового права та системи податкового законодавства. При з'ясуванні характеристики та природи цих явищ виходили з того, що структурування системної правової конструкції передбачає додержання декількох умов: а) визначення базового елемента – правової норми; б) з'ясування підстав диференціації елементів (предмет та метод правового регулювання); в) умови, на яких однорідні правові норми об'єднуються у відносно сталі узагальнюючі конструкції; г) підстави, якими обумовлюються межі інституту, підгалузі, галузі. При цьому важливо зважати на певну ієрархію рівнів структурування такої системи. Якщо за основу взяти побудову системи права як узгодженої конструкції кількох рівнів, то послідовним є виділення такої конструкції: система права – публічне та приватне право – окремі публічно-правові та приватноправові галузі – підгалузі окремих правових галузей – інститути окремих галузей – правова норма.

Дисертація є першою комплексною теоретико-правовою роботою в українській фінансово-правовій науці, яка на основі глибокого аналізу наукових досліджень, вивчення природи та змісту українського законодавства, його практичного застосування, міжнародних нормативно-правових актів та практики Верховного Суду характеризує системність податкового законодавства. У роботі

детально розглянутий процес формування, структурування та деталізації системності податково-правових норм, а також їх взаємозв'язок із іншими законодавчими актами.

У дослідженні охарактеризована підгалузєва природа системи податкових відносин, яка забезпечує їх чітке та логічне місце в системі фінансових відносин, а також сприяє внутрішньому структуруванню податково-правових норм. Це структурування здійснюється через диференціацію податкових відносин на загальні, що формують принципові основи податкової системи та визначають базові принципи регулювання податкових відносин; особливі, які деталізують специфіку та порядок справляння окремих податків і зборів, що складають податкову систему; та спеціальні – деліктні, спрямовані на регулювання несприятливих наслідків для осіб, які порушують вимоги податкового законодавства, через деталізацію характеру та обсягу відповідальності за такі порушення.

Автором сформовано критерій системності в сукупності платежів, які віднесені до податків і зборів, враховуючи низку принципів моментів. Зокрема, розмежовано платежі у податковій системі на податки – збори – ренти і т.д. Системність також характеризує конструкцію податку як обов'язкового набору елементів (платник, об'єкт, база, ставка тощо), де вичерпний перелік таких елементів є необхідною умовою для завершеності системної конструкції податку або збору. Відсутність хоча б одного з цих елементів порушує цілісність конструкції, що унеможлиблює виконання податкового обов'язку та застосування штрафних санкцій до платника податків. Окрім цього, системністю характеризується й особливість формування конструкції податкового обов'язку, яка включає обов'язок платника обчислити, задекларувати та/або сплатити відповідну суму податку чи збору.

Феномен податкової системи як сукупності платежів визначено з урахуванням декількох специфічних моментів реалізації системності. По-перше, платежі податкової системи розмежовуються на податки – збори – ренти тощо. По-друге, системність властива конструкції податку, яка визначається як сукупність обов'язкових елементів. Ці елементи формують цілісність податкового механізму, а їх відсутність робить виконання податкового обов'язку неможливим, так само як і застосування санкцій до платника у разі невиконання зобов'язання. По-третє, системність проявляється у формуванні конструкції податкового обов'язку, що включає обов'язок платника обчислити, задекларувати та/або сплатити належну суму податку чи збору у порядку та строки, визначені Податковим кодексом України.

Запропоновані умови для побудови ефективної та узгодженої системи законодавства. По-перше, забезпечення чіткості нормотворчих процедур, у результаті яких створюються відповідні законодавчі акти. По-друге, дотримання вираженої ієрархії в системі законодавства, яка відповідає юридичній силі актів, що формують цю систему. По-третє, забезпечення узгодженості предметного регулювання та методів, які застосовуються при регулюванні актами нижчого рівня ієрархії можливе лише за умови делегування відповідних повноважень актами вищого рівня. По-четверте, організації системного узгодження актів з метою уникнення колізій як між актами різних рівнів, так і між однорівневими актами.

Визначено, що процес узгодження податкового та міжнародного законодавства включає низку ключових аспектів. Передусім, це досягнення балансу між податковими інструментами, які є складовими податкової системи України, та тими, що використовуються в податкових системах держав Євросоюзу. Крім того, передбачене усунення розбіжностей у виконанні податкових обов'язків громадянами України та іноземцями за межами власних

країн. Важливим елементом є узгодження національних актів податкового законодавства з міжнародними договорами. Нарешті, процес включає з'ясування підстав доцільності або недоцільності існування міжнародного податкового права як окремої системи інструментів, спрямованих на регулювання поведінки учасників податкових відносин.

Автором сформульовано позицію, згідно з якою Податковий кодекс України визначає податковий обов'язок через динамічний характер податкової діяльності як зобов'язання платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору у встановлені законодавством строки та у визначеному порядку. Податковий обов'язок включає чітку послідовність дій, що передбачають визначення грошового еквівалента податкового зобов'язання, перерахування відповідних сум до доходної частини бюджету для погашення обов'язку, а також складання і подання податкової звітності. У цьому контексті матеріальне значення податкового обов'язку розкривається та забезпечується за допомогою чітко визначених процедур.

Удосконалена характеристика підгалузі податкового права як сукупності складних інститутів, яка включає: а) інститут податку; б) інститут податкового обов'язку; в) інститут податкового контролю; г) інститут податкової відповідальності; д) інститут податкових процедур;

Уточнені підстави для узгодження підгалузевих та інституційних фінансово-правових відносин у контексті системного регулювання податкових відносин через співставлення меж їхнього регулювання з інститутом грошового обігу та підгалуззю бюджетного права. Класична конструкція податку передбачає його обов'язкову сплату у грошовій формі. Межа між податковими та бюджетними відносинами відображає певну послідовність стадій руху публічних коштів, де сплата податку виконує ключову роль у формуванні доходних джерел бюджету. Чітке розмежування між податковими та бюджетними відносинами є надзвичайно важливим для забезпечення ефективності фінансово-правового

регулювання. Воно включає визначення моменту завершення податкових відносин і моменту початку бюджетних відносин, які охоплюють подальший розподіл та використання коштів у межах бюджетної системи.

Доопрацьована характеристика особливостей методу фінансово-правового регулювання, зокрема імперативний метод, який у кожній публічній галузі права набуває специфічних рис, властивих саме цій правовій галузі. Особливістю є те, що несприятливі наслідки для платника податку можуть виникати не лише у зв'язку з прямим правопорушенням, але й на формальних підставах. Зокрема, такі наслідки можуть бути пов'язані з несвоєчасною сплатою податку або поданням податкової звітності, навіть якщо це сталося через обставини, на які платник податку не мав прямого впливу (наприклад, це можуть бути дії третіх осіб).

Розвинена характеристика комплексності, яка тісно пов'язана із системністю. Хоча комплекс можна вважати різновидом системи, їх ототожнення є недоречним. Комплексність передбачає системне групування елементів за відповідними критеріями, такими як однорідність, спільна мета, внутрішні та зовнішні зв'язків темпоральних ознак. Проте комплексність виходить за межі простого об'єднання елементів у цілісну структуру, надаючи цьому процесу нового якісного рівня. Вона створює умови, за яких не лише комплекс у цілому, але й кожен його складник набуває нових якісних характеристик. Таким чином, комплекс є результатом трансформації системного групування елементів, що забезпечує перехід до якісно нового рівня змісту й функціональних можливостей.

Оптимізовані підходи до систематизації категоріального апарату податкового законодавства, що базуються на декількох ключових підставах. Перш за все, враховані поняття, які мають міжгалузеве або загальноправове значення, характер і зміст яких не змінюється залежно від галузевих режимів регулювання або визначається на межі різних наукових галузей. Другою основою стали поняття, запозичені з інших галузей законодавства без будь-яких змін. Третій рівень систематизації охоплює поняття, які відображають виключно

податково-правову природу регулювання. До цієї категорії належать: а) матеріальні законодавчі приписи, що визначають специфіку окремих податків; б) процедурні законодавчі приписи, які входять до глосарію податкового законодавства та визначають як загальні принципи регулювання податкових відносин, так і їх специфічні особливості. Останній рівень систематизації включає поняття, що мають похідний або непринциповий характер і є, по суті, беззмістовними. Ці поняття деталізують лише окремі аспекти справляння спеціальних податків і зборів.

Удосконалене визначення проблемності використання терміну «адміністрування», яке виявляє кілька ключових аспектів. Підхід законодавця зводить поняття адміністрування переважно до процедурного забезпечення діяльності контролюючих органів, що створює одностороннє уявлення про ці відносини. Однак відносини адміністрування не можна розглядати як односторонні, оскільки дії контролюючих органів неминуче впливають на процедурні обов'язки та права зобов'язаних суб'єктів. У такому контексті процедури адміністрування мають охоплювати деталізацію прав і обов'язків усіх учасників податкових відносин. Другою проблемою є непослідовність у визначенні адміністрування як «сукупності рішень і процедур контролюючих органів». Це визначення виглядає тавтологічним, адже рішення контролюючого органу зазвичай є результатом певної процедури. Крім того, ухвалене рішення може ініціювати нову процедуру, деталізувати вже існуючу або стати її новим етапом.

Набули подальшого розвитку погляди на єдність методу публічно-правового регулювання, що передбачає уніфіковані засади впорядкування відносин за допомогою імперативних норм. Водночас це не означає існування жорсткої межі між податковими та приватноправовими відносинами. Податкове право може використовувати окремі поняття, типові для приватноправових відносин (такі як зобов'язання, договір, застава), а також передбачати для платників у певних

ситуаціях можливість вибору

Зазнало подальшого удосконалення розмежування податкових правопорушень, що безпосередньо призводять до фінансових втрат держави та територіальних громад через несплату податків і зборів, від правопорушень, пов'язаних із забезпеченням устанавленого порядку управління в сфері оподаткування. У першому випадку йдеться про суто податкові відносини, що регулюються специфічними для податкового права методами. Другий тип становить більш складну систему. По-перше, до неї належать правопорушення, які хоч і пов'язані з відносинами оподаткування, проте безпосередньо не впливають на надходження коштів (як правило, це процедурні порушення). По-друге, існують правопорушення, що стосуються податкових відносин лише певним чином, однак вплив на них здійснюється засобами інших галузей або підгалузей права

Практичне значення отриманих результатів полягає в тому, що розроблені в дисертації положення та висновки можуть застосовуватися у:

- *науково-дослідній сфері* – для з'ясування природи системності в податковому регулюванні, аналізу засобів забезпечення системного податкового регулювання та підстав узгодженості з іншими галузевими правовими конструкціями;
- *правотворчій діяльності* – у процесі корегування чинних норм, що регулюють податкові відносини як безпосередньо, так і на межі з іншим законодавством, удосконалення чинного податкового законодавства у контексті теми дослідження;
- *правозастосовній діяльності* – в системі контролюючих та інших державних органів, судів, повноваження та юрисдикція яких пов'язується з оподаткуванням;
- *навчальному процесі* – під час викладання курсів фінансово-правової спрямованості, дисциплін, викладання яких передбачає знання різних аспектів.

Фінансово-правове регулювання охоплює всі стадії руху коштів держави та територіальних громад і включає регулювання діяльності всіх учасників фінансово-правових відносин з моменту впорядкування їх поведінки щодо формування централізованих грошових фондів до моменту витрачання цих коштів. Саме така динаміка й забезпечує кругообіг публічних грошових коштів і доцільність застосування при цьому фінансово-правового методу. Відправне місце у межах предмета фінансово-правового регулювання займає податково-правове. З огляду на це предмет податкового права пов'язується лише з упорядкуванням відносин щодо регулювання руху коштів до публічних централізованих фондів.

Єдність методів публічно-правового регулювання гарантує єдині вихідні засади упорядкування відносин імперативними засобами. Саме це лежить в основі упорядкування відносин між податковим правом та іншими публічно-правовими галузями (адміністративне право, кримінальне право тощо). Тобто єдність правового впливу в цих умовах гарантована методом імперативного регулювання. Водночас використання методу влади та підпорядкування податковим правом не встановлює непереборної лінії щодо існування податкових відносин та приватноправових відносин на межі з ними. Це не виключає того, що власне податкове право може оперувати окремими поняттями, які характерні для приватноправових відносин (зобов'язання, договір, застава і т. д.), надавати в окремих випадках платникам право вибору.

Податкова система як сукупність платежів передбачає об'єднання низки форм надходжень до доходних частин бюджетів, які мають податкову природу: а) принципове значення має розмежування у податковій системі платежів на податки-збори-ренти і т. д.; б) системністю характеризується і сама конструкція податку як сукупності елементів, за відсутності хоча б одного з яких руйнується завершена системна конструкція податку чи збору; в) системність притаманна і

процесу формування конструкції податкового обов'язку як обов'язку платника податку обчислити, задекларувати та/ або сплатити суму податку та збору.

До сфери податково-правового регулювання належать не лише відносини щодо встановлення податків та зборів, а й певні процедурні відносини щодо введення останніх. Установлення податків та зборів відбувається шляхом прийняття і набуття чинності певного законодавчого акта, але введення потребує деталізації і узгодження такого припису з іншими актами. І тут варто наголосити на орієнтуванні на справляння. Стягнення вже передбачає застосування примусу, є наслідком протиправної поведінки платника, тоді як зміст справляння обумовлює виділення відносин щодо повного та своєчасного виконання податкового обов'язку. Безумовно, якщо в режимі справляння податків та зборів платник допускає порушення податкового законодавства, виникають підстави застосування режиму стягнення як безпосередньо податків, так і відповідних сум донарахування, штрафів.

Акцентовано на аналізі міжгалузевої комплексності при регулюванні відносин оподаткування. У цьому контексті треба мати на увазі, що вона може існувати виключно на базі однотипного, імперативного методу регулювання. Так, щодо комплексних конструкцій стосовно податкових відносин можна говорити при поєднанні податкових та адміністративних правових норм. Може йтися про формування комплексних податково-адміністративних конструкцій регулювання процедур адміністрування податків та зборів, особливостей реалізації засобів податкового контролю, адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства тощо.

Досліджуючи місце податкового регулювання у системній конструкції правового впливу, виходимо з того, що податково-конституційне регулювання включає в себе систему правових норм, які забезпечують баланс між інтересами держави та платників податків. Сучасне податкове право, ґрунтуючись на принципах конституційного регулювання, формує основи для стабільного

розвитку економіки, забезпечення соціальної справедливості та захисту прав людини. Принципи податково-конституційного регулювання є основними правилами, які формують основу для побудови податкової системи держави. Вони визначають правовий підхід до встановлення, справляння та контролю за податками.

Податкове регулювання стосується і відносин адміністрування податків та зборів. Фактично йдеться про сукупність процедур щодо справляння податків та зборів, узгодження позицій суб'єктів, які беруть у цьому участь. Принципово процедурне регулювання у цих умовах має диференціюватися на два блоки. По-перше, це процедури реалізації податкового обов'язку безпосередньо платником податків у межах чіткого додержання норм податкового законодавства. По-друге, це процедури узгодження позицій платника податку та контролюючого органу, процедури адміністративного оскарження рішень контролюючих органів.

Законодавче регулювання поведінки учасників податкових правовідносин при справлянні податкового обов'язку передбачає, що такий обов'язок буде виконуватись своєчасно і у повному обсязі. Але унеможливити ситуації, у яких такий податковий обов'язок не буде виконано, навряд чи реально. Адже це може статися як через неправомірну поведінку платника, так і внаслідок дій або бездіяльності суб'єкта владних повноважень, які порушують норми податкового законодавства. Вочевидь, деталізація цих обставин уже буде вирішуватися під час спору в суді, але загальні вихідні засади розуміння, чи сталося правопорушення, які наслідки цього і, відповідно, до кого мають застосовуватись санкції, є принциповим моментом щодо настання несприятливих наслідків стосовно учасника податкових відносин.

Наслідок правопорушення має набувати вигляду фактичного ненадходження коштів до бюджету та виражати причинний зв'язок між діянням і його наслідком. Така обставина принципово важлива, бо наслідок (ненадходження коштів до бюджету) може і не пов'язуватись з діями або бездіяльністю платника. Подібні

результати можуть виникати як протиправні діяння контролюючих органів, і в режимі апеляційного адміністративного оскарження або судового вирішення податкового спору з'ясується, що поведінка платника будувалася відповідно до норм чинного законодавства, але це призвело до ненадходження коштів до бюджету.

Процес узгодження податкового та міжнародного законодавства передбачає декілька аспектів: а) досягнення балансу податкових інструментів, які існують як складові податкової системи та складові податкових систем держав Євросоюзу; б) усунення розбіжностей у виконанні податкового обов'язку громадян України та іноземців за межами власних справ; в) узгодження національних актів податкового законодавства та міжнародних договорів; г) з'ясування підстав доцільності чи недоцільності існування міжнародного податкового права як окремої сукупності інструментів впливу на поведінку учасників відносин.

Особливість правового впливу міжнародних договорів у регулюванні податкових відносин обумовлюється декількома моментами. Перший: включення їх у систему джерел, які здійснюють правове регулювання, передбачає два етапи. На першому йдеться про укладання такого договору між країнами. На другому – відповідна легалізація вже укладеного договору, надання Верховною Радою України згоди на його застосування. Другий: після отримання такої згоди для застосування норм міжнародного договору не потрібно жодних інших додаткових умов. Таким чином, реалізується санкціонування державою припису міжнародного договору. Набуття чинності ним не потребує додаткових внутрішньодержавних актів. З огляду на це постає така ситуація: Верховна Рада України, яка не бере участь у підготовці та розробленні такого договору, не просто формально легалізує його зміст, а надає йому характер загальнообов'язковості. При цьому ця обов'язковість ставить такий договір вище національного законодавства, над законом. Третій: якщо положення міжнародного договору суперечить нормі національного податкового закону,

перевага віддається першому.

В основі ефективного впливу на окремий різновид специфічних суспільних відносин є поєднання галузевих засобів упорядкування поведінки суб'єктів правовідносин. Зрозуміло, коли йдеться про організацію спільного впливу конструкцій, які об'єднують однотипні галузеві методи і які застосовують однакові за характером засоби правового впливу, методи правового регулювання (податкове та адміністративне, податкове та фінансове, податкове та митне і т. д.). Але це аж ніяк не виключає і необхідність формування механізмів, що об'єднують різнотипні засоби правового упорядкування. Відповідні галузеві інструменти та особливості надають цьому специфічних акцентів, які впливають на режим реалізації галузевих приписів. Саме тому є підстави узагальненого, спільного погляду на близькість, але не поєднання цивільно-правового та податково-правового регулювання. Завдяки такому підходу можна досягти найбільш точного й адекватного віднайдення правових форм організації складних засобів регулювання на межі публічного та приватного права. Такі особливості й обумовлюють складність податково-правового регулювання.

При визначенні податкового обов'язку залучаються і норми інших галузей права (трудового – стосовно місячної або річної заробітної плати, цивільного – стосовно визначення доходу, прибутку, лізингу тощо). Саме тому податкове законодавство передбачає бланкетні норми, що безпосередньо не пов'язані з податковим регулюванням. Іншим системним блоком відносин, які пов'язані з оподаткуванням, є відносини щодо вирішення податкових спорів.

У публічних податкових відносинах немає підстав застосовувати санкції приватноправового характеру. Треба мати на увазі, що сама санкція може виступати не як однорідна конструкція, а являти собою певну системну категорію. Так, при розв'язанні спору між платником та контролюючим органом виникають підстави щодо вимоги стягнути з держави Україна (в особі Державної казначейської служби України) грошові втрати, яких зазнав платник внаслідок

дій контролюючих органів. Розмір таких збитків може включати інфляційні втрати та відсоток річних. Підставою прийняття рішення щодо виникнення у казначейства обов'язку сплатити ці кошти є тривале невиконання боржником (Казначейством) рішення суду. Саме ця заборгованість, затримка в її погашенні і розглядається як підстава, яка заподіяла грошову шкоду.

Характеризуючи податкову відповідальність, логічно в оцінці її природи та наслідків виділяти не одну із стадій податкового обов'язку (сплату податків та зборів), а цілісну конструкцію податкового обов'язку (облік-сплата-звітність). Крім того, помилково пов'язувати податкову відповідальність з оцінкою поведінки виключно зобов'язаних осіб – платників. У податкових відносинах беруть участь також і суб'єкти владних повноважень – контролюючі органи. Виключати, що в діях останніх міститься склад правопорушення, не можна. Зважаючи на зазначене, системний погляд на конструкцію податкової відповідальності передбачає оцінку поведінки як зобов'язаних осіб (платників податків і зборів і т. д.), так і суб'єктів владних повноважень.

Дуже важливо розмежовувати поведінку осіб, котра виражається в правопорушенні, та поведінку, яка корегує процедуру виконання податкового обов'язку, але не є податковим правопорушенням. Платник податку має обирати найбільш привабливу для себе форму виконання податкового обов'язку, якщо така можливість визначена законодавством. Тож несплата податку в умовах, коли держава закріпила таку можливість, не є підставою притягнення до відповідальності.

Важливо відокремити податкові правопорушення, які безпосередньо пов'язані з фінансовими втратами держави та територіальних громад внаслідок несплати податків та зборів, і правопорушення, пов'язані із забезпеченням встановленого порядку управління в сфері оподаткування. Якщо перший тип виражає суто податкові відносини та регулюється притаманними для податкового права методами, то другий тип податкових правопорушень

представляє собою більш складну систему. Вона включає: а) правопорушення, які виражають відносини оподаткування, але безпосередньо не впливають на надходження коштів від сплати податків та зборів (переважно процедурні порушення); б) правопорушення, які стосуються податкових відносин лише певним чином, але вплив на які здійснюється за рахунок інших галузей чи підгалузей. У цьому сенсі може йтися про приклади додержання норм трудового законодавства при прийнятті на роботу осіб платником податків, який виконує податковий обов'язок у режимі справляння єдиного податку.

Податкове право існує не відокремлено, а в системі права загалом. Про це свідчить і цілісна система міжгалузевих зв'язків. У цьому сенсі характер цих зв'язків дозволяє виокремити декілька складових: а) зв'язки між податковим правом та іншим інститутом і підгалуззями фінансового права; б) зв'язки між податковим правом та іншими публічно-правовими галузями (конституційним, кримінальним, адміністративним правом тощо), зв'язки між податковим правом та приватноправовими галузями (цивільним правом і т. д.). Відносини адміністративно-процедурного характеру носять управлінський характер, який пов'язаний з ініціативою власних суб'єктів, тоді як на зобов'язаних покладається здебільшого виконання обов'язків. Крім того, останні реалізують значну частину своїх прав саме у відносинах з публічною адміністрацією. Подібний стан природи адміністративних процедур обумовлює і низку ознак її: має правовий характер; деталізує діяльність суб'єкта владних повноважень та зобов'язаних осіб; орієнтована на прийняття адміністративного акта та вирішення конкретної адміністративної справи; передбачає настання відповідних правових наслідків стосовно вирішення позитивних управлінських справ.

Відносини адміністративно-процедурного характеру носять управлінський характер, який пов'язаний з ініціативою власних суб'єктів, тоді як на зобов'язаних покладається здебільшого виконання обов'язків. Крім того, останні реалізують значну частину своїх прав саме у відносинах з публічною

адміністрацією. Подібний стан природи адміністративних процедур обумовлює і низку ознак її: має правовий характер; деталізує діяльність суб'єкта владних повноважень та зобов'язаних осіб; орієнтована на прийняття адміністративного акта та вирішення конкретної адміністративної справи; передбачає настання відповідних правових наслідків стосовно вирішення позитивних управлінських справ.

Податкові спори як предмет адміністративної юрисдикції є різновидом публічно-правових спорів, що виникають у процесі застосування податкового законодавства. Вони посідають особливе місце в системі адміністративної юрисдикції, адже вони стосуються не лише прав та обов'язків суб'єктів господарювання, але й державного контролю за фінансовими потоками. Крім того, вони виникають внаслідок конфліктів між платниками податків та податковими органами щодо правильності обчислення, сплати та відшкодування податків. Податкові спори можуть мати серйозні наслідки як для платників податків, так і для держави, оскільки вони безпосередньо впливають на фінансову стабільність та правовідносини в суспільстві. В Україні та багатьох зарубіжних країнах податкові спори розглядаються у межах адміністративного судочинства, що сприяє забезпеченню законності й справедливості у відносинах між державою та платниками податків.

Ключові слова: системність у податковому регулюванні, система, податкові процедури, податковий обов'язок, податкове законодавство, податковий спір, система податкового права, система податкового законодавства, податкове регулювання, податкові відносини, бюджетні доходи, предмет податкового регулювання, метод податкового регулювання.

SUMMARY

Demenko O. Ye. The system of legislative regulation of relations regarding the payment of taxes and fees. – Professional scientific paper as manuscript.

Thesis for obtaining a scientific degree of Doctor of Legal Sciences, specialty 12.00.07 «Administrative Law and Procedure; Financial Law; Information Law». – Yaroslav Mudryi National Law University, Ministry of Education and Science of Ukraine, Kharkiv, 2025.

The thesis provides a systematic analysis of the connection and conditioning of the components of the system of tax law and the system of tax legislation. When elucidating the characteristics and nature of these phenomena, it was assumed that the structuring of the systemic legal construction involves compliance with several conditions: a) definition of the basic element – a legal norm: b) elucidation of the grounds for differentiation of elements (subject and method of legal regulation); c) conditions under which homogeneous legal norms are combined into relatively stable generalizing constructions; d) the grounds, based on which the boundaries of the institute, sub-sector, industry are defined. At the same time, it is important to proceed from a certain hierarchy of levels of structuring such a system. If the construction of the legal system as a coordinated structure of several levels is taken as a basis, then the following construction is consistently distinguished: the legal system – public and private law – separate public and legal, private and legal branches – sub-branches of separate legal branches – institutions of separate branches – legal norm.

Financial and legal regulation covers all stages of the movement of funds of the state and territorial communities and includes regulation of the activities of all participants in financial and legal relations from the moment of regulating their behaviour regarding the formation of centralized monetary funds until the moment of spending these funds. This dynamic ensures the circulation of public money and the expediency of using the financial and legal method. The initial place within the scope

of the subject of financial and legal regulation is occupied by tax and legal regulation. Based on this, the subject of tax law is related only to the regulation of relations regarding the regulation of the flow of funds to public centralized funds.

The unity of methods of public and legal regulation guarantees uniform starting principles for regulating relations by imperative means. This is the basis of the regulation of relations between tax law and other public law branches (administrative law, criminal law, etc.). That is, the unity of legal influence in these conditions is guaranteed by a single method of imperative regulation. At the same time, the use of the method of power and submission by tax law does not mean an insurmountable limit to the existence of tax relations and private-law relations on the border with them. This does not rule out the fact that the tax law itself may operate with separate concepts that are characteristic of private legal relations (obligations, contracts, pledges, etc.), and in certain cases give taxpayers the right to choose.

The research focuses on the fact that the tax system as a set of payments provides for the unification of a number of forms of income to the revenue parts of the budgets, which have a tax nature: a) firstly, the distinction of payments in the tax system into taxes-fees-rents is of fundamental importance etc.; b) the structure of the tax itself is characterized by systematicity, as a set of elements, in the absence of at least one of which elements the complete system structure of the tax or fee is destroyed; c) systematicity is also characterized by the peculiarity of the construction of the tax liability as the tax payer's duty to calculate, declare and/or pay the amount of tax and fee.

The scope of tax and legal regulation includes not only relations regarding the establishment of taxes and fees, but also certain procedural relations regarding the introduction of taxes and fees. The establishment of taxes and fees occurs through the adoption and entry into force of a certain legislative act, but the introduction requires detailing or provision of such a prescription with other acts. At the same time, it is appropriate to emphasize the orientation towards payment. Penalty, in our opinion,

already involves the use of coercion, is a consequence of the illegal behaviour of the payer, while the content of enforcement determines the allocation of relations regarding the full and timely fulfilment of the tax obligation. Undoubtedly, if the payer violates the tax legislation in the regime of paying taxes and fees, there are grounds for applying the regime of collection of both direct taxes and the corresponding amounts of surcharges and fines.

Special emphasis is placed on the analysis of cross-industry complexity in the regulation of taxation relations. In this situation, it should be kept in mind that it can exist exclusively on the basis of a uniform, imperative method of regulation. Yes, with regard to complex constructions related to tax relations, it is possible to speak of a combination of tax and administrative and legal norms. It can be about the formation of complex tax-administrative structures for the regulation of tax and fee administration procedures, features of the implementation of tax control tools, administrative responsibility for violations of tax legislation, etc.

Investigating the place of tax regulation in the systemic construction of legal influence, we proceed from the fact that tax-constitutional regulation includes a system of legal norms that ensure a balance between the interests of the state and taxpayers. Modern tax law, based on the principles of constitutional regulation, forms the basis for the stable development of the economy, ensuring social justice and protecting human rights. The principles of tax-constitutional regulation are the basic rules that form the basis for building the tax system of the state. They define the legal approach to the establishment, administration and control of taxes.

Tax regulation also applies to the administration of taxes and fees. In fact, it is about a set of procedures that affect the payment of taxes and fees, the coordination of the positions of the entities that take part in it. In principle, procedural regulation, under these conditions, should be differentiated into two blocks. First of all, these are the procedures for the implementation of the tax obligation directly by the taxpayer within the limits of strict compliance with the norms of tax legislation. Secondly, these are the

procedures for coordinating the positions of the tax payer and the supervisory body, the procedures for administrative appeals against the decisions of the supervisory bodies.

Focusing attention on the legislative regulation of the behaviour of participants in tax relations when fulfilling the tax obligation, it is expected that it will be fulfilled in a timely manner and in full. It is certainly impossible to rule out situations where the tax obligation will not be fulfilled in a timely manner and in full. It should be taken into account that this can happen both as a result of the wrongful behaviour of the payer, and as a result of the actions or inaction of the subject of authority, which violates the norms of tax legislation. Most likely, the details of these circumstances will already be related to the resolution of the dispute in court, but the general basic principles of understanding whether an offense has occurred and what its consequences are and according to whom sanctions should be applied are a fundamental point regarding the occurrence of adverse consequences in relation to the participant of tax relations.

The consequence of the offense must take the form of actual non-payment of funds to the budget and express a causal connection between the act and the consequence. This circumstance is fundamentally important, because the consequence (non-flow of funds to the budget) may not be related to the actions or inaction of the payer. Similar consequences can arise as illegal actions of controlling bodies, and in the mode of administrative appeal or judicial resolution of a tax dispute, it turns out that the behavior of the payer was built in accordance with the norms of the current legislation, but this led to the failure to receive funds to the budget.

The process of harmonization of tax and international legislation involves several aspects and directions: a) achieving a balance of tax instruments that exist as components of the tax system and components of the tax systems of the European Union states; b) elimination of discrepancies in the fulfilment of tax obligations of citizens of Ukraine and foreigners outside their own affairs; c) coordination of national acts of tax legislation and international treaties; d) elucidation of the reasons for the expediency or impracticality of the existence of international tax law as a separate set

of tools for influencing the behaviour of the participants in relations.

The peculiarity of the legal influence of international treaties in the regulation of tax relations is determined by several points. Firstly, their inclusion in the system of sources that carry out legal regulation involves two stages. The first is about concluding such an agreement between countries. The second is the corresponding legalization of the already concluded agreement, the granting of the Verkhovna Rada of Ukraine's consent to its application. Secondly, after receiving such consent, no other additional conditions are required for the application of the norms of the international agreement. Thus, the sanctioning of the prescription of an international treaty by the state is implemented. Its entry into force does not require any additional domestic acts. There is a very interesting situation with the Verkhovna Rada of Ukraine, which does not take part in the preparation and development of such a contract, not only formally legalizes its content, but gives it the character of universal obligation. At the same time, this obligation places such a contract above the highest level of national legislation, above the law. Thirdly, in the event of a contradiction between the provisions of an international treaty and the norm of the national tax law, preference is given to the former.

The basis of effective influence on a separate type of specific social relations is a combination of industry means of regulating the behaviour of the subjects of legal relations. It is clear when it comes to the organization of joint influence of constructions that combine the same type of industry methods, and which use the same means of legal influence, methods of legal regulation (tax and administrative, tax and financial, tax and customs, etc.). But this in no way excludes the need to form mechanisms that combine various means of legal regulation. Relevant industry tools and features give it specific accents that influence the mode of implementation of industry prescriptions. That is why there are grounds for a generalized, common view on the unity, but not the confusion, of civil and law, tax and law regulation. Thanks to this approach, it is possible to achieve the most accurate and adequate finding of legal forms of

organization of complex means of regulation on the border of public and private law. Such features characterize the complexity of tax and legal regulation.

When determining the tax liability, the norms of other branches of law are also involved (labour – regarding monthly or annual wages, civil – regarding the determination of income, profit, leasing, etc.). That is why tax legislation involves blanket norms that are not directly related to tax regulation. In addition, the second system block of relations that are related to taxation is relations regarding the resolution of tax disputes.

In public tax relations, there is no reason to apply sanctions of a private and legal nature. It should be kept in mind that the sanction itself may not act as a homogeneous structure, but represent a certain systemic category. Thus, upon resolution of the dispute between the payer and the controlling body, grounds arise for the demand to collect from the state of Ukraine (in the person of the State Treasury Service of Ukraine) monetary losses that the payer suffered as a result of the actions of the controlling bodies. The size of such losses may include inflationary losses and interest per annum. The basis for making a decision regarding the emergence of the Treasury's obligation to pay these funds is the debtor's (Treasury's) long-term failure to comply with the court's decision. It is this debt, the delay in its repayment, that is considered as the reason that caused monetary damage.

Characterizing the tax responsibility consistently in the assessment of its nature and consequences, not one of the stages of the tax obligation (payment of taxes and fees) should be singled out, but the whole structure of the tax obligation (accounting-payment-reporting). In addition, it is a mistake to associate tax liability with the assessment of the behaviour of exclusively liable persons - payers. Subjects of power – control bodies – also take part in tax relations. It is impossible to rule out that the actions of the latter contain elements of an offense. Based on this, a systematic view of the construction of tax liability involves both an assessment of the behaviour of obligated persons (payers of taxes and fees, etc.) and subjects of authority.

It is very important to distinguish between the behavior of persons that constitutes an offense and the behavior that corrects the procedure for fulfilling the tax obligation, but is not a tax offense. The taxpayer must choose the most attractive form of tax compliance, if such a possibility is defined by legislation. That is, non-payment of tax in conditions where the state has established such a possibility is not a basis for prosecution. This happens in terms of tax planning, tax evasion. Such regimes use the specificity of the object of taxation, the status of the liable person, the ratio of progressive and proportional taxation, the method of taxation, etc.

It is important to distinguish between tax offenses that are directly related to financial losses of the state and territorial communities due to non-payment of taxes and fees, and offenses that are related to ensuring the established order of management in the field of taxation. If the first type expresses purely tax relations and is regulated by the methods inherent in tax law, then the second type of tax offenses represents a more complex system. It includes: a) offenses that express taxation relations, but do not directly affect the receipt of funds from the payment of taxes and fees (mainly procedural violations); b) offenses that relate to tax relations only in a certain way, but which are influenced at the expense of other sectors or sub-sectors. In this sense, it may be about examples of compliance with labour law norms when hiring persons by a taxpayer who fulfils a tax obligation in the mode of payment of a single tax.

Tax law does not exist separately, but in the legal system as a whole. This is also evidenced by the integrated system of inter-branch connections. In this sense, the nature of these obligations allows us to single out several components: a) connections between tax law and other institutions and sub-branches of financial law; b) connections between tax law and other public legal fields (constitutional, criminal, administrative law, etc.); c) connections between tax law and private legal fields (civil law, etc.). Relations of an administrative-procedural nature are managerial in nature, which is associated with the initiative of their own subjects, while the obligee is mostly entrusted with the fulfilment of duties. In addition, the latter exercise a significant part of their rights precisely in

relations with the public administration. Such a state of the nature of administrative procedures determines a number of its features: it has a legal character; details the activities of the subject of authority and obligated persons; focused on the adoption of an administrative act and the resolution of a specific administrative case; provides for the occurrence of appropriate legal consequences regarding the resolution of positive management cases.

Relations of an administrative and procedural nature are managerial in nature, which is associated with the initiative of their own subjects, while the obligee is mostly entrusted with the fulfilment of duties. In addition, the latter exercise a significant part of their rights precisely in relations with the public administration. Such a state of the nature of administrative procedures determines a number of its features: it has a legal character; details the activities of the subject of authority and obligated persons; focused on the adoption of an administrative act and the resolution of a specific administrative case; provides for the occurrence of appropriate legal consequences regarding the resolution of positive management cases.

Tax disputes, as a subject of administrative jurisdiction, are a type of public legal disputes that arise in the process of applying tax legislation. They occupy a special place in the system of administrative jurisdiction, because they concern not only the rights and obligations of business entities, but also state control over financial flows. In addition, they arise as a result of conflicts between taxpayers and tax authorities regarding the correctness of the calculation, payment and refund of taxes. Tax disputes can have serious consequences for both taxpayers and the state, as they directly affect financial stability and legal relations in society. In Ukraine and many foreign countries, tax disputes are considered within the framework of administrative proceedings, which contributes to ensuring legality and justice in relations between the state and taxpayers.

Keywords: systematicity in tax regulation, tax procedures, tax obligation, tax legislation, tax dispute, system of tax law, system of tax legislation, tax regulation, tax relations, budget revenues, subject of tax regulation, method of tax regulation.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, які відображають основні результати дослідження.

Статті в наукових фахових виданнях

1. Деменко О. Є. Сучасний погляд на податкові спори як на предмет адміністративної юрисдикції. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. № 10. С. 332–335. URL: http://www.lsej.org.ua/10_2023/79.pdf.
2. Деменко О. Є. Деякі питання податково-конституційного регулювання відносин щодо справляння податків та зборів. *Наука і техніка сьогодні*. 2023. № 13 (27). С. 81–89. URL: <http://perspectives.pp.ua/index.php/nts/article/view/7626/7671>.
3. Деменко О. Є. Деякі питання узгодження норм податково-трудового законодавства в контексті публічного та приватного права. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2023. Вип. 80. Ч. 1. С. 443–447. URL: <http://visnyk-pravo.uzhnu.edu.ua/article/view/297149/290072>.
4. Деменко О. Є. Обґрунтування системності співвідношення норм Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України. *Юридичний науковий журнал*. 2023. № 11. С. 333–336. URL: <http://www.lsej.org.ua/index.php/arkhiv-nomeriv?id=168>.
5. Деменко О. Є. Доктринальний погляд на засади фінансової безпеки держави щодо справляння податків та зборів. *Дніпровський науковий часопис публічного управління, психології, права*. 2023. Вип. 5. С. 99–104. URL: <https://chasopys-ppp.dp.ua/index.php/chasopys/issue/view/19>.
6. Деменко О. Є. Сучасний стан податково-адміністративного регулювання відносин щодо справляння податків та зборів. *Журнал східноєвропейського права*. 2023. № 117. С. 45–51. URL: <https://easternlaw.com.ua/uk/arxiv-nomerov/zhurnal-sxidnoyevropejskogo-prava-117>.

7. Деменко О. Є. Актуальні питання податково-грошового регулювання відносин щодо справляння податків та зборів. *Наука і техніка сьогодні*. 2023. № 14 (28). С. 65–75. URL: <http://perspectives.pp.ua/index.php/nts/issue/view/199>.
8. Деменко О. Є. Особливості бюджетно-податкового регулювання при справлянні податку на доходи фізичних осіб в умовах воєнного стану. *Дніпровський науковий часопис публічного управління, психології, права*. 2023. № 6. С. 151–155. URL: <https://chasopys-ppp.dp.ua/index.php/chasopys/issue/view/20>.
9. Деменко О. Є. Особливості стягнень при порушенні податкового законодавства на межі цивільного та фінансового регулювання (на прикладі інфляційних втрат). *Юридичний вісник*. 2024. № 1. С. 69–76. URL: <http://yurvisnyk.in.ua/index.php/yuridichnij-visnik-1-2024.html>.
10. Деменко О. Є. Системність права та системність законодавства: податково-правовий аспект. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2024. № 1. С. 360–363. URL: <http://lsej.org.ua/index.php/arkhiv-nomeriv?id=170>.
11. Деменко О. Є. Застосування фінансових санкцій на межі податкового та трудового регулювання. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського*. 2024. Т. 35 (74). № 1. С. 72–77. URL: <https://juris.vernadskyjournals.in.ua/35-74-1>.
12. Деменко О. Є. Нормативно-правовий порядок узгодження законодавчих норм на межі публічного та приватного регулювання (адміністративно-податково-фінансово-інформаційний аспекти). *Наукові інновації та передові технології*. 2024. № 5 (33). С. 519–529. URL: <http://perspectives.pp.ua/index.php/nauka/issue/view/234>.
13. Деменко О. Є. Пеня на межі приватного та публічного регулювання: податковий аспект зовнішньоекономічної діяльності. *Право і суспільство*. 2024. № 1. Т. 2. С. 156-162. URL: <http://pravoisuspilstvo.org.ua/index.php/archiv?id=183>
14. Деменко О. Є. Сучасний погляд на податкові спори як предмет адміністративної юрисдикції. *Актуальні питання у сучасній науці*. 2024.

Вип. № 3 (21). С. 607–615. URL: <http://perspectives.pp.ua/index.php/sn/issue/view/219>.

15. Деменко О. Є. Значення та наслідки офіційних трансфертів для виконання податкового обов'язку. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2024. № 2. С. 60–64. URL: <http://pjuv.nuoua.od.ua/index.php/prikarpatskij-yuridichnij-visnik-2-2024>.

16. Деменко О. Є. Напрями та порядок узгодження матеріальних та процедурних норм фінансового права при упорядкуванні поведінки суб'єктів податкових відносин. *ACADEMIA POLONICA*. 2024. № 2. Р. 137–143. URL: <http://pnap.ap.edu.pl/index.php/pnap/article/view/1287>.

17. Деменко О. Є. Регулювання особливостей податкових відносин в режимі банкрутства. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2024. № 5. С. 282–284. URL: <http://www.lsej.org.ua/index.php/arkhiv-nomeriv?id=174>.

18. Деменко О. Є. Сучасна архітектура правової побудови системи понять та термінів податкового законодавства України. *Аналітичне порівняльне правознавство*. 2024. № 3. С. 637–641. URL: <https://app-journal.in.ua/2024-3>.

19. Деменко О. Є. Порядок узгодження законодавчих норм фінансового та податкового права у межах публічно-правового регулювання. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Право*. 2024. № 83. Ч. 2. С. 205–210. URL: <https://visnyk-juris-uzhnu.com/83-ch-2>.

20. Деменко О. Є. Стабільність системності: податково-правовий аспект. *Актуальні проблеми держави і права*. 2024. № 102. С. 40–45. URL: <http://apdp.in.ua/index.php/vipusk-102.html>.

21. Деменко О. Є. До питання щодо змісту категорії системності в податковому регулюванні. *Приватне та публічне право*. 2024. № 2. С. 39–43. URL: <http://pp-law.in.ua/index.php/2-2024>.

22. Деменко О. Є. Предмет правового регулювання як підстава побудови системності в податковому праві. *Київський часопис права*. 2024. № 2. С. 146–

152. URL: <http://kyivchasprava.kneu.in.ua/index.php/kyivchasprava/article/view/460>.
23. Деменко О. Є. До питання щодо формування податкового глосарію. *Правова позиція*. 2024. № 2 (43). С. 102–105. URL: <http://kyivchasprava.kneu.in.ua/index.php/kyivchasprava/article/view/460>.
24. Деменко О. Є. Підстави формування податкового глосарію за рахунок термінів інших галузей законодавства. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2024. № 84(3). С. 66–70. URL: <https://visnyk-juris-uzhnu.com/wp-content/uploads/2024/08/84-part-3.pdf>.
- Статті в періодичних наукових виданнях, які індексуються в наукометричних базах Web of Sciences та Scopus:*
25. Demenko, O., Zaikina, H., Ripenko, A., Vitaliy, O., & Bilyk, V. Concept and essence of public railway transport of Ukraine as the object of financial and legal relations (Поняття та сутність залізничного транспорту загального користування України як об'єкта фінансово-правових відносин) *Amazonia Investiga*. 2023. № 12(62), P. 205-212. *Web of Sciences*. URL: <https://amazoniainvestiga.info/index.php/amazonia/article/view/2291>.
26. Demenko, O., Zaikina, H., Saranov, S., Oksin, V., & Bilyk, V. Legal nature of the tasks and functions of the financial control of railway transport of Ukraine (Правова природа завдань та функцій фінансового контролю залізничного транспорту України) *Amazonia Investiga*. 2023. № 12(64). P. 263-268. *Web of Sciences*. URL: <https://amazoniainvestiga.info/index.php/amazonia/article/view/2368>.
27. Demenko, D., Povdysh, V., Truba, R., Skakun, I., & Hryha, M., (2023). Types of administrative and legal support for the State defense order in Ukraine (Форми адміністративно-правового забезпечення державного оборонного замовлення в Україні) *Amazonia Investiga*. 2023. № 12(66). P. 155-162. *Web of Sciences*. URL: <https://amazoniainvestiga.info/index.php/amazonia/article/view/2427>.
28. Demenko, O.Ye., Yaroshenko, O.M., Lutsenko, O.Ye., Melnychuk, N.O., Zhygalkin, I.P. Payment for Non-Standard Forms of Labor and their impact on the

Economy and Social Status of Employees. *Theoretical and Practical Research in Economic Fields*. Winter 2023. Vol. XIV. Issue 2(28) P. 233-245. SCOPUS. URL: <https://journals.aserspublishing.eu/tpref/issue/view/255>.

29. Demenko, O.Ye. The impact of tax deductions on social security systems and the effectiveness of social protection mechanisms. *Revista De Derecho De La Seguridad Social, Laborum*. Trimestre 2024. Núm. 39:2.º P.179-193. SCOPUS. URL: <https://revista.laborum.es/index.php/revsegsoc>.

30. Drozd V, Nahach V, Demenko O, et al. (2024). Planning of the investigation of criminal offenses in the sphere of economic activities committed involving law enforcement officials: The Ukrainian perspective. *Journal of Infrastructure, Policy and Development*. 2024. №8(13): 9071. P.1-15.. SCOPUS. URL: <https://systems.enpress-publisher.com/index.php/jipd/issue/view/405>

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

31. Деменко О. Є. Відносини щодо справляння податків та зборів: податково-конституційний аспект. *Правові засади діяльності правоохоронних органів* : збірник наукових статей, тез доповідей та повідомлень за матеріалами X Міжнародної науково-практичної конференції (м. Харків, 9–10 листоп. 2023 р.). Ч. 1. Серія «Сектор безпеки України». Харків: Друкарня Мадрид, 2023. Вип. 44. С. 33–37.

32. Деменко О. Є. Адміністративна відповідальність у сфері податкових правовідносин. *Юридична відповідальність військовослужбовців та працівників правоохоронних органів в умовах воєнного стану* : збірник наукових статей, тез доповідей та повідомлень за матеріалами Міжнародної науково-практичної конференції (м. Харків, 26 січ. 2024 р.). Харків : Друкарня Мадрид, 2024. С. 36–39.

33. Деменко О. Є. Деякі питання системності податкового права. *Фінансове регулювання зрушень у економіці України* : збірник тез доповідей учасників VIII Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції

(м. Мукачєво, 22 берез. 2024 р.). Мукачєво : Вид-во МДУ, 2024. С. 145–148.

34. Деменко О. Є. Юридична відповідальність за податкові правопорушення. Сектор безпеки України: *Актуальні питання науки та практики*: збірник наукових статей, тез доповідей та повідомлень за матеріалами XII Міжнародної науково-практичної конференції (м. Харків, 28 берез. 2024 р.). Ч. 1. Серія «Сектор безпеки України». Харків : Друкарня Мадрид, 2024. Вип. 47. С. 23–27.

35. Деменко О. Є. Окремі питання механізму захисту прав платників податків. *Актуальні питання адміністративного права та адміністративного судочинства*: збірник наукових статей, тез доповідей та повідомлень за матеріалами I Міжнародної науково-практичної конференції (м. Харків, 17 трав. 2024 р.). Серія «Сектор безпеки України». Харків : Друкарня Мадрид, 2024. Вип. 49. С. 16–25.

36. Деменко О. Є. Деякі питання стабільності системності у податкову праві. *XXXVII International scientific and practical conference «Modern Problems of Science and Technology: Prospects for Further Development»* (September 4-6, 2024). Bergen, Norway. International Scientific Unity, 2024. P. 92–94.

37. Деменко О.Є. Щодо справляння податків та зборів: податково-адміністративний аспект. *Новітні технології сучасного суспільства* : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Харків, 7-9 верес. 2024 р.). *Advanced top technology*: електрон. наук. журн. Харків : СГ НТМ «Новий курс», 2024. № 2. С. 21–22.

38. Деменко О. Є. Щодо предмета правового регулювання в податковому праві. *XXXVIII International scientific and practical conference «Development of Modern Science: State, Problems and Prospects»*. International Scientific Unity (Brno, Czech Republic, September 11–13, 2024). 2024. P. 87–90.

39. Деменко О. Є. Деякі особливості бюджетно-податкового регулювання при справлянні податку на доходи фізичних осіб в умовах воєнного

стану. *Креативна трансформація та модернізація сучасного суспільства*: матеріали науково-практичної конференції (м. Харків, 17–19 верес. 2024 р.). *Креативний простір* : електрон. наук. журн. Харків : СГ НТМ «Новий курс», 2024. № 21. С. 28–29.

40. Деменко О. Є. Упорядкування поведінки суб'єктів податкових відносин. *Практичні та теоретичні питання розвитку науки та освіти*: матеріали XII Міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, 19–20 верес. 2024 р.). Львів : Львівський науковий форум, 2024. С. 75–77.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ВИХІДНІ ЗАСАДИ СИСТЕМНОСТІ В ПОДАТКОВОМУ РЕГУЛЮВАННІ.....	22
1.1. Система податкового права та система податкового законодавства.....	22
1.1.1. Особливості предмета та методу податкового регулювання як критеріїв побудови системності в упорядкуванні податкових відносин.....	22
1.1.2. Системність податкового права як окремої підгалузі фінансового права.....	36
1.2. Співвідношення системності та комплексності податкового законодавства.....	51
1.2.1. Системність податкових законодавчих актів	51
1.2.2. Комплексність впливу законодавчих норм на упорядкування податкових відносин.....	68
1.2.3. Зміст та принципи побудови системи понять та термінів податкового законодавства	83
Висновки до розділу 1.....	95
РОЗДІЛ 2. УЗГОДЖЕННЯ ПОДАТКОВИХ ЗАКОНОДАВЧИХ НОРМ У МЕЖАХ ПУБЛІЧНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ	108
2.1 Податково-конституційне регулювання.....	108
2.2 Податково-бюджетне регулювання.....	127
2.3 Податково-грошове регулювання.....	142
2.4 Податково-адміністративне регулювання.....	157
2.5 Податково-митне регулювання.....	171
2.6 Податково-кримінальне регулювання.....	191
2.7 Податково-міжнародне регулювання.....	204

2.8	Податкове регулювання та фінансова безпека.....	228
	Висновки до розділу 2.....	243

**РОЗДІЛ 3. УЗГОДЖЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА З
ІНШИМИ ПРАВОВИМИ ГАЛУЗЯМИ.....259**

3.1.	Податково-цивільне регулювання.....	259
3.2.	Податково-господарське регулювання.....	272
3.3.	Податково-трудове регулювання.....	291
3.4.	Співвідношення матеріального та процедурного регулювання в Податковому кодексі України.....	304
3.5.	Співвідношення норм Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України.....	318
3.6.	Податкові спори як предмет адміністративної юрисдикції	334

Висновки до розділу 3.....350

ВИСНОВКИ.....354

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....379

ДОДАТОК А.....418

ДОДАТОК В.....425

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. Збалансоване та ефективне регулювання відносин оподаткування має спиратись на системні підходи. У такому разі йдеться як про побудову системної конструкції норм в умовах цілісної конструкції правової системи України, так і про збалансоване податкове законодавство. Саме ці умови є одними із найбільш вагомих для функціонування та забезпечення фінансової спроможності держави. Акумуляція публічних доходів за рахунок сплати податків та зборів якраз і виступає джерелом, яке забезпечує українську державність. В основі правового гарантування цього лежать особливості предмета та методу податкового регулювання, на підставі чого і формується системність цієї підгалузі.

Системність податкового регулювання ґрунтується на критеріях побудови чітких зв'язків у системі правових норм, комплексному впливі їх з нормами інших галузей права на відносини, які або безпосередньо це виражають, або тісно пов'язані з ними. Формалізація цих процесів реалізується через побудову системи податкових законодавчих актів, деталізацією впливу податкових законодавчих норм з нормами інших галузей на відносини, що пов'язані з надходженням коштів від сплати податків та зборів до бюджетів. Стала система податкового законодавства має спиратися на виважену систему глосарію понять та термінів податкового законодавства. Це принципово важливо, бо таким чином формуються єдині, зрозумілі заздалегідь правила поведінки всіх учасників податкових відносин.

Системний підхід у з'ясуванні природи законодавчого регулювання відносин щодо справляння податків та зборів передбачає виокремлення декількох блоків досліджуваних питань. По-перше, це формування та вивчення характеру та підстав узгодження законодавчих приписів у межах публічно-

правового регулювання. Йдеться про формування єдиного знаменника, в основі якого знаходяться засоби регулювання та особливості предмета впливу. Таким чином, забезпечуються спільні конструкції впливу на межі податкового права з конституційним, адміністративним, митним, кримінальним і т. д. По-друге, деталізація поширеного спектру суспільних відносин, що пов'язані з формуванням та виконанням податкового обов'язку, передбачають і дослідження глобальних зв'язків з приватноправовими галузями (цивільним, господарським, трудовим і т. д.). По-третє, завершений системний погляд на сукупність проблем, які винесені до дослідження, не можуть оминати і аналіз співвідношення матеріального та процедурного режиму регулювання. Це в свою чергу породжує й доцільність аналізу судової практики при розв'язанні податкових конфліктів та вирішенні податкових спорів.

Наукова розвідка проблем, визначених у цій роботі, спирається на теоретичні наукові напрацювання відомих вчених, що займалися питаннями фінансового та податкового права, економічної теорії, конфліктології тощо, передусім таких, як Ю. П. Битяк, Л. К. Воронова, Н. В. Губерська, Д. П. Дорошенко, П. М. Дуравкін, М. В. Жернаков, Л. М. Касьяненко, Т. О. Коломоєць, М. П. Кучерявенко, О. А. Музика-Стефанчук, Н. Ю. Пришва та ін.

У дисертації розглядаються праці фахівців з філософії, загальної теорії держави та права, логіки, конституційного, адміністративного, цивільного, господарського, трудового, кримінального, міжнародного права та інших галузевих правових наук. Шляхом глибокого аналізу теоретичних положень та емпіричного досвіду застосування різноманітних механізмів вирішення податкових спорів та конструкцій запобіжно-профілактичного характеру, напрацювань судової практики судів різних рівнів та спеціалізації викладено та

обґрунтовано низку висновків та пропозицій, що виносяться на захист, а також запропоновано напрями подальшого розвитку науки податкового права.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до цільової комплексної програми Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого «Проблеми правового забезпечення справляння податків та зборів в Україні» (номер державної реєстрації 0111u000965). Тему дисертації було затверджено вченою радою Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого (протокол № 3 від 31 жовтня 2024 р.). Виконане дослідження відповідає Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки та плану заходів з її реалізації, затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 29.12.2021 р. № 1805-р, а також Стратегії розвитку Національної академії правових наук України на 2021–2025 роки, затвердженої постановою загальних зборів Національної академії правових наук України від 26. 03. 2021 р. № 12-21, та Стратегії сталого розвитку України до 2030 року.

Мета і завдання дослідження. *Мета* дисертаційної роботи полягає у формулюванні наукової концепції системності податкового законодавства, формуванні та деталізації системності податково-правових норм і системності податкових законодавчих норм, їх зв'язки з іншим законодавством. На цій основі формулюються практично значимі пропозиції, спрямовані на перспективне удосконалення національного податкового законодавства з урахуванням усталених міжнародних механізмів узгодження інтересів позицій учасників податкових відносин.

У ході реалізації зазначеної мети були поставлені такі *завдання*:

- визначити підстави та умови структурування системної правової конструкції, ієрархії рівнів такого структурування в цілісній побудові правової

системи України;

- з'ясувати характер динаміки обігу публічно-грошових коштів та місце в цьому податкових відносин;

- аргументувати співвідношення єдності застосування імперативних методів у публічному праві та особливостей реалізації їх при упорядкуванні податкових відносин;

- сформулювати об'єктивні підстави узгодження бюджетного регулювання при забезпеченні надходжень до доходних частин бюджетів та податкового регулювання, засобами якого це безпосередньо і здійснюється;

- деталізувати критерії системності при характеристиці природи податкової системи через визначення податку, змісту податкового механізму та податкового обов'язку;

- з'ясувати характер та підстави співвідношення між системністю й комплексністю в умовах формування і реалізації правових форм регулювання податкових відносин;

- деталізувати зміст загальної й особливої частини підгалузі податкового права та умови ефективності узгодженої системи податкового законодавства;

- при аналізі особливостей процедурного регулювання встановити характер співвідношення динамічності та стабільності в організації поведінки учасників податкових відносин;

- висвітлити підстави та характер співвідношення міжгалузевої комплексності у межах публічного регулювання відносин, що пов'язані із справлянням податкового обов'язку, при врахуванні впливу норм конституційного, адміністративного, кримінального, міжнародного, митного, бюджетного та грошово-кредитного права;

- визначити характер і зміст відносин адміністрування податків та зборів;

- охарактеризувати підстави відповідальності суб'єктів податкового права в умовах невиконання або несвоєчасного виконання податкового обов'язку, що виражається у фактичному ненадходженні коштів до бюджетів;
- з'ясувати специфічні особливості правового впливу міжнародних договорів на регулювання податкових відносин;
- визначити обумовленість податкової відповідальності стадіями реалізації податкового обов'язку і застосування санкцій відповідно до цього;
- сформулювати висновки щодо можливості та перспектив узгодження податкового регулювання з інструментом приватноправових галузей.

Об'єкт дослідження становить сукупність суспільних відносин, що виникають у ході застосування норм податкового законодавства в умовах системних зв'язків із засобами інших галузей, які стосуються упорядкування податкових відносин на межі із власним предметним регулюванням.

Предметом дослідження є системність законодавчого регулювання відносин щодо справляння податків та зборів.

Методи дослідження. Об'єктивні науково обґрунтовані висновки, положення наукової новизни сформульовано на засадах загальнонаукових і спеціальних методів пізнання. Неможливо здійснити будь-яке наукове дослідження поза застосуванням *діалектичного методу*. Саме шляхом його використання проаналізовано зміст системності в податковому регулюванні, динаміка його складових, співвідношення загального з особливим, з'ясовано сучасний стан податкових відносин, проблемні моменти їх та перспективи розвитку, трансформації, подолання суперечностей (підрозділи 1.1.2, 1.2, 3.4). Застосування методу *історично-правового аналізу* дозволило, обґрунтувати послідовність та логічність трансформаційних змін як відносин оподаткування, так і податкового законодавства (підрозділи 1.2.1, 3.5, 3.6). *Системно-*

структурний метод став у пригоді під час окреслення системного характеру побудови податково-правової галузі, податкового законодавства. Завдяки цьому методу визначено інструменти структурування підгалузі та законодавства на складові частини, характер співвідношення між ними (підрозділ 1.2). За допомогою *функціонального методу* доведено обумовленість внутрішньо-системних, міжсистемних і зовнішньо-системних зв'язків між складовими підгалузі та законодавства (підрозділи 1.2.3). *Формально-логічний* метод реалізується у процесі принципової структуризації матеріалу. Відповідно до цього логіка розгляду проблемних питань побудована від загального до спеціального. Після з'ясування системи податкового права та системи податкового законодавства (підрозділ 1.1) у фокусі уваги – характеристика системності й комплексності податкового законодавства (підрозділ 1.2). З'ясування таких вихідних засад аналізу системності у податковому регулюванні дозволяє перейти до дослідження дискусійних проблем узгодження податкових законодавчих норм у межах публічного регулювання (розділ 2) та у межах інших галузевих режимів (розділ 3).

Нормативну основу дисертації становлять Конституція України, чинні міжнародно-правові договори, закони України, акти Президента України та Кабінету Міністрів України, інші підзаконні нормативно-правові акти, предмет регулювання яких орієнтований на відносини оподаткування. Для розроблення пропозицій щодо удосконалення податкового законодавства, механізмів вирішення податкових спорів в Україні проаналізовано досвід зарубіжних держав, положення міжнародних актів та документів міжнародних організацій (ОЕСР, ООН).

Емпіричну базу роботи склали статистичні дані, інформація з Єдиного державного реєстру судових рішень України та з офіційних електронних ресурсів

Міністерства фінансів України, Державної податкової служби України, Конституційного Суду України, Європейського суду з прав людини, рішень національних судів.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що дисертація є першою у вітчизняній фінансово-правовій доктрині комплексною теоретико-правовою роботою, у якій на підставі теоретичного обґрунтування й аналізу наукових праць, поглибленого дослідження природи та змісту законодавства України, практики його застосування, міжнародних нормативно-правових актів, практики Верховного Суду охарактеризовано природу системності податкового законодавства, формування та деталізацію системності податково-правових норм і системності податкових законодавчих норм, зв'язки їх з іншим законодавством. Новизна висновків дисертаційної роботи реалізується у таких науково-теоретичних положеннях і пропозиціях.

Уперше:

- охарактеризовано підгалузеву природу системи податкових відносин, яка обумовлює як чітке і логічне їх місце в системі фінансових відносин, так і внутрішнє структурування системи податково-правових норм, що відбувається через диференціацію податкових відносин на загальні, які закладають принципові підвалини змісту податкових відносин; особливі, які визначають та деталізують особливості справляння окремих податків та зборів, що входять до складу податкової системи; спеціальні – деліктні відносини, метою яких є деталізація несприятливих наслідків для осіб, які порушують приписи податкового законодавства;

- сформовано критерій системності в сукупності платежів, які віднесено до податків, зборів через врахування принципових моментів: а) розмежування у податковій системі платежів на податки-збори-ренти і т. д; б) системністю характеризується і сама конструкція податку як обов'язкового набору елементів

(платник, об'єкт, база, ставка і тощо) у режимі вичерпного переліку, коли відсутність хоча б одного із таких елементів руйнує закінчену системну конструкцію податку чи збору, наслідком чого є неможливість виконання податкового обов'язку і неможливість застосування штрафних санкцій до платника податку, який не виконає обов'язок щодо нього; в) системністю характеризується і особливість формування конструкції податкового обов'язку, який передбачає обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/ або сплатити суму податку та збору;

- феномен податкової системи як сукупності платежів визначено через урахування декількох специфічних моментів реалізації системності: а) розмежування платежів на податки-збори-ренти тощо; б) системністю характеризується конструкція податку як сукупності елементів. У вигляді обов'язкового набору елементів, завдяки яким системно формується податковий механізм, що означає при відсутності хоча б одного із таких елементів неможливість виконання податкового обов'язку і неможливість застосування штрафних санкцій до платника податку, який не виконає обов'язок щодо нього; в) системністю характеризується формування конструкції податкового обов'язку як обов'язку платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені Податковим кодексом України;

- запропоновано умови побудови ефективної узгодженої системи законодавства шляхом: а) додержання чіткості нормотворчих процедур, за наслідками яких з'являється відповідний законодавчий акт; б) додержання виваженої ієрархії у побудові системи законодавства відповідно до юридичної сили актів, що складають відповідну систему; в) узгодженості предметного регулювання та методів, які для цього використовуються при регулюванні актами, що знаходяться на нижчих щаблях ієрархії, виключно при умові делегування їм цього актами, що знаходяться в ієрархії вище; г) організації системного узгодження актів при виключенні підстав колізій як між актами, які

знаходяться на різних рівнях побудови системи законодавства, так і однорівневими актами;

- визначено, що процес узгодження податкового та міжнародного законодавства передбачає: а) досягнення балансу податкових інструментів, які існують як складові податкової системи та складові податкових систем держав Євросоюзу; б) усунення розбіжностей у виконанні податкового обов'язку громадян України та іноземців за межами власних країн; в) узгодження національних актів податкового законодавства та міжнародних договорів; г) з'ясування підстав доцільності чи недоцільності існування міжнародного податкового права як окремої сукупності інструментів впливу на поведінку учасників відносин;

- сформульовано позицію стосовно того, що Податковий кодекс України саме через динаміку діяльності визначає податковий обов'язок як обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені законодавством, та який передбачає послідовність дій щодо з'ясування грошового розміру еквіваленту податкового зобов'язання, дій з перерахування коштів до доходної частини відповідного бюджету в рахунок погашення податкового обов'язку та діяльності зобов'язаної особи щодо складання й надання податкової звітності, в умовах чого матеріальне значення податкового обов'язку розкривається та гарантується через відповідну сукупність процедур.

Удосконалено:

- характеристику підгалузї податкового права як сукупності складних інститутів, що включає: а) інститут податку; б) інститут податкового обов'язку; в) інститут податкового контролю; г) інститут податкової відповідальності; д) інститут податкових процедур;

- підстави узгодження підгалузевих та інституційних фінансово-правових відносин для системного регулювання податкових відносин через співставлення

меж регулювання з інститутом грошового обігу та підгалуззю бюджетного права. Класична конструкція податку передбачає його сплату в грошовій формі. Межа між податковими та бюджетними відносинами відображає певний ланцюжок стадій руху публічних коштів. Сплата податку відбувається для формування доходних джерел бюджетів. Дуже важливим при цьому є чітке розмежування податкових та бюджетних відносин, моменту, на якому податкові відносини припиняються, і моменту, з якого бюджетні відносини починають діяти;

- характеристику особливостей методу фінансово-правового регулювання. Імперативний метод у кожній публічній галузі права характеризується певними особливостями, специфічністю, яка притаманна саме для такої правової галузі. Несприятливі наслідки для платника податку можуть виникати не як наслідок безпосереднього правопорушення, а на певних формальних підставах. Такими підставами можуть бути несвоєчасна сплата податку, або надання податкової звітності, хоча це може відбуватись внаслідок дій інших осіб, на що платник податку не мав змоги впливати;

- з'ясування та деталізацію елементів системності в податковому регулюванні, що виключає їх механістичний характер: по-перше, складові системного групування мають відповідати змістовним об'єднуючим критеріям, з огляду на які можна висувати своєрідний загальний об'єднуючий знаменник; по-друге, включення окремого елемента до відповідної системи не означає знищення його своєрідності; адже системність як раз і передбачає об'єднання елементів, специфічних для кожного, в єдину конструкцію; по-третє, відповідне системне групування має передбачати досягнення відповідної єдиної для такої системи мети, коли кожен із елементів системи буде обумовлювати цілісний, єдиний вплив щодо реалізації цілей системи;

- характеристику комплексності, яка безпосередньо пов'язується з системністю. Фактично комплекс можна вважати різновидом системи, але навряд чи слід їх ототожнювати. Комплекс також передбачає системне групування

елементів на відповідних підставах (однорідності, мети, внутрішніх та зовнішніх зв'язків темпоральних ознак і т. д.), але в умовах комплексності це набуває нового якісного рівня. Йдеться не просто про механічне об'єднання елементів у цілісне утворення, але таке, що передбачає набуття нових якісних особливостей. І ці особливості стосуються як самого комплексу в цілому, так і його складників. Тобто комплекс можна розглядати як трансформацію системного групування елементів, яке передбачає перехід його на новий якісний рівень змісту та можливостей;

- пропозиції щодо узгодження підгалузевих та інституційних податково-правових відносин з інститутом грошового обігу та бюджетним правом, виходячи з того, що класична конструкція податку передбачає його сплату в грошовій формі, тоді як те, що розуміється під грошима і лежить в основі регулювання грошового обігу. Щодо другого, то межа між податковими та бюджетними відносинами відображає певний ланцюжок стадій руху публічних коштів, коли сплата податку формує доходні джерела бюджетів, а бюджетне регулювання містить відносини щодо формування доходних частин бюджетів, при якому важливим є чітке розмежування податкових та бюджетних відносин, моменту, на якому податкові відносини припиняються, і моменту, з якого бюджетні відносини починають діяти;

- теоретико-правовий підхід до специфіки імперативного методу в режимі податково-правового регулювання, коли несприятливі наслідки для платника податку можуть виникати не як наслідок безпосереднього правопорушення, а на певних формальних підставах, при несвоєчасній сплаті податку, або надання податкової звітності;

- позицію щодо формування системності в податковому регулюванні, при якій метою, на упорядкування якої спрямоване податкове регулювання, може бути гарантування надходження коштів від сплати податків та зборів до бюджету, або виконання податкового обов'язку; системне регулювання має

передбачати і гарантувати певну динаміку відносин;

- підстави систематизації категоріального апарату податкового законодавства на основі: 1) понять, які мають міжгалузеве, загальноправове значення, характер та зміст яких або не відрізняються в окремих галузевих режимах регулювання, або розуміються та визначаються на межі наукових галузей; 2) понять, що без змін запозичені з інших галузей законодавства; 3) понять, які характеризують виключно податково-правову природу регулювання про: а) матеріальні законодавчі приписи (визначення окремих податків); б) процедурні законодавчі приписи, які входять до глосарію податкового законодавства та визначають як загальні підходи до процедурного регулювання податкових відносини в цілому, так і їх окремі особливості; 4) понять, що мають непринципове значення, певний похідний характер, або взагалі є беззмістовними (деталізують лише окремі аспекти справляння спеціальних податків та зборів);

- висновок щодо наслідку правопорушення, який: а) набуває вигляду фактичного ненадходження коштів до бюджету та виражає причинний зв'язок між діями і наслідком; б) не пов'язується з діями або бездіяльністю платника; в) може виникати як протиправні діяння контролюючих органів; г) якщо у режимі апеляційного адміністративного оскарження або судового вирішення податкового спору з'ясується, що поведінка платника будувалася відповідно до норм чинного законодавства, але це призвело до ненадходження коштів до бюджету;

- деталізацію складу владних та зобов'язаних осіб через вплив деяких особливостей: а) місце суб'єкта залежить від його ролі в реалізації податкового обов'язку; б) на становище суб'єкта впливає метод регулювання; в) окремі учасники можуть представляти як владних, так і зобов'язаних осіб (владні учасники податкових правовідносин включають безпосередніх отримувачів коштів від сплати податків та зборів (держава та територіальні громади) і осіб, яких наділено спеціальною компетенцією в сфері оподаткування (контролюючі

органи));

- визначення проблемності у використанні терміна «адміністрування»:

а) підхід законодавця зводить конструкцію адміністрування практично лише до процедурного забезпечення діяльності контролюючих органів, тоді як відносини адміністрування не логічно розглядати як односуб'єктні, оскільки будь-які дії контролюючих органів мають відбиватися і на процедурних умовах реагування на це зобов'язаних суб'єктів, в умовах коли процедури адміністрування мають деталізувати процедурні права та обов'язки всіх учасників податкових відносин; б) непослідовним виглядає визначення адміністрування через «сукупність рішень та процедур контролюючих органів», коли йдеться про одне і те ж, бо рішення контролюючого органу відбувається як наслідок відповідної процедури, та наявність такого рішення породжує або нову процедуру, або деталізацію існуючої, її новий етап.

Набули подальшого розвитку:

- визначення єдності методу публічно-правового регулювання, який гарантує єдині вихідні засади упорядкування відносин імперативними засобами, що не означає непереборної лінії щодо існування податкових відносин та приватноправових відносин на межі з ними. Це не виключає того, що власне податкове право може оперувати окремими поняттями, які характерні для приватноправових відносин (зобов'язання, договір, застава і т. д.), надавати в окремих випадках платникам право вибору;

- з'ясування підстав альтернатив динамічності у податково-правовому регулюванні у формі стабільності. Принципово важливо у цій ситуації враховувати, що системне групування має складатися із таких елементів, які відповідають сталим прикметам, які характеризують єдність систем на відносно тривалий період часу. Критерій стабільності характеризує при цьому не лише загальні засади правового регулювання, але й принципові аспекти нормозастосування, вирішення спірних відносин. Стосовно вихідних засад

правового регулювання яскравим прикладом є наявність принципу стабільності серед системи принципів оподаткування;

- обґрунтування включення до категоріального апарату податкового законодавства кілька різновидів понять: 1) поняття, які мають міжгалузеве, загальноправове значення, характер та наслідки; 2) поняття, які без змін запозичені з інших галузей законодавства: а) цивільно-правову (господарсько-правову) визначеність має низка понять, зміст яких не є предметом податково-правового регулювання; б) зайвим виглядає і визначення понять, які уособлюють земельно-правове значення окремих категорій; в) також проблемним виглядає і поверхове дублювання положень ст. 14 Податкового кодексу України з нормами бюджетного законодавства; 3) поняття, які характеризують виключно податково-правову природу регулювання: а) матеріальні законодавчі приписи. Як приклад, можна послатися на визначення окремих податків; б) процедурні законодавчі приписи, які входять до глосарію податкового законодавства, визначають як загальні підходи до процедурного регулювання податкових відносин в цілому, так і їх окремі особливості; 4) поняття, які мають непринципове значення, певний похідний характер, або взагалі є беззмістовними;

- уявлення щодо міжгалузевої комплексності при регулюванні відносин оподаткування, коли вона може існувати виключно на базі однотипного, імперативного методу регулювання. Так, щодо комплексних конструкцій, які стосуються податкових відносин, можна говорити при поєднанні податкових та адміністративних правових норм, де може йтися про формування комплексних податково-адміністративних конструкцій регулювання процедур адміністрування податків та зборів, особливостей реалізації засобів податкового контролю, адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства тощо;

- пропозиції щодо визначення межі комплексного регулювання засобами бюджетного та податкового упорядкування поведінки учасників відносин в

умовах, коли бюджетне і податкове регулювання однотипне, має фінансово-правову природу, використовує єдині методи регулювання, хоча за низкою підстав (мета та предмет регулювання, суб'єктний склад, особливості процедурного забезпечення реалізації приписів законодавчих норм, станом законодавства і т. д.) не збігаються, і тому логічним виглядає те, що зміни податкового регулювання породжують відповідні наслідки щодо регулювання бюджетних відносин;

- висновок стосовно ненадходження очікуваних коштів від сплати податків та зборів до бюджету, яке може бути пов'язане з трьома обставинами: а) реалізація податкового планування, коли платник, використовуючи наявні в чинному податковому законодавстві норми, об'єктивно зменшує суму коштів, яку він має перерахувати як податок чи збір; б) ненадходження коштів від сплати податку чи збору, яке ще не має однозначного характеру правопорушення, що передбачає застосування засобу забезпечення виконання податкового обов'язку (податкова застава, пеня і т. д.); в) застосування штрафу як санкції за наслідками скоєння податкового правопорушення;

- розмежування податкових правопорушень на правопорушення, що безпосередньо пов'язані з фінансовими втратами держави та територіальних громад внаслідок несплати податків та зборів, і правопорушення, котрі пов'язані із забезпеченням установленого порядку управління в сфері оподаткування. Якщо перший тип виражає суто податкові відносини та регулюється притаманними для податкового права методами, то другий тип податкових правопорушень представляє більш складну систему, яка включає: а) правопорушення, які виражають відносини оподаткування, але безпосередньо не впливають на надходження коштів від сплати податків та зборів (переважно процедурні порушення); б) правопорушення, які стосуються податкових відносин лише певним чином, але вплив на які здійснюється за рахунок інших галузей чи підгалузей.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що положення й висновки дисертації можуть бути використані у:

- *науково-дослідній сфері* – для з’ясування природи системності в податковому регулюванні, аналізу засобів забезпечення системного податкового регулювання та підстав узгодженості з іншими галузевими правовими конструкціями (акт впровадження Національної академії правових наук України);

- *правотворчій діяльності* – у процесі корегування чинних норм, що регулюють податкові відносини як безпосередньо, так і на межі з іншим законодавством, удосконалення чинного податкового законодавства у контексті теми дослідження;

- *правозастосовній діяльності* – в системі контролюючих та інших державних органів, судів, повноваження та юрисдикція яких пов’язується з оподаткуванням (акт впровадження Головного управління ДПС у Харківській області);

- *навчальному процесі* – під час викладання курсів фінансово-правової спрямованості, дисциплін, викладання яких передбачає знання різних аспектів податкового права (акт впровадження Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційне дослідження виконане здобувачем самостійно. Усі висновки та положення, які сформульовані в дисертації та складають її наукову новизну, розроблені автором самостійно на основі власних досліджень. В наукових працях, опублікованих у співавторстві, є значний внесок здобувача. Зокрема, у роботах: Demenko, O., Zaikina, H., Ripenko, A., Vitaliy, O., & Bilyk, V. Concept and essence of public railway transport of Ukraine as the object of financial and legal relations – автором встановлено, що фінансові правовідносини безпосередньо пов’язані з функціонуванням Акціонерного товариства «Українська залізниця», можуть включати в себе питання системності

фінансування, оподаткування, регулювання тарифів та інші фінансові аспекти щодо справляння податків та зборів; Demenko, O., Zaikina, H., Saranov, S., Oksin, V., & Bilyk, V. Legal nature of the tasks and functions of the financial control of railway transport of Ukraine – автором визначено, що під функціями державного фінансового контролю залізничного транспорту України слід розуміти певну систему завдань та обов'язків, які покладені на уповноважені державні органи та служби, з метою забезпечення ефективного та економного використання коштів; Demenko, D., Povydish, V., Truba, R., Skakun, I., & Hryha, M. Types of administrative and legal support for the State defense order in Ukraine – автором запропоновано авторське визначення форм адміністративно-правового забезпечення державного оборонного замовлення в Україні задля цільового використання публічних коштів; Demenko, O.Ye., Yaroshenko, O.M., Lutsenko, O.Ye., Melnychuk, N.O., Zhygalkin, I.P. Payment for Non-Standard Forms of Labor and their impact on the Economy and Social Status of Employees – розглянуто основні напрями реформування системи фінансово-правового регулювання оплати праці в Україні в контексті нестандартної зайнятості; Olekdandr Ye. Demenko, Oleg M. Yaroshenko, Olena V. Moskalenko, Galina O. Yakovleva, Natalya M. Vapnyarchuk. The impact of tax deductions on social security systems and the effectiveness of social protection mechanisms – проаналізовано як податки та внески впливають на систему соціального захисту через обсяг фінансових ресурсів, доступних для видатків, а також через структуру цих внесків; Drozd V, Nahach V, Demenko O, et al. Planning of the investigation of criminal offenses in the sphere of economic activities committed involving law enforcement officials: The Ukrainian perspective – окреслено систему необхідних фінансових, людських і технічних ресурсів при розслідуванні правопорушень у сфері господарської діяльності, пов'язаних з оподаткуванням.

Апробація результатів дисертації. Результати дослідження, висновки й рекомендації, які отримані в ході аналізу визначених проблем, оприлюднені на

десяти міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференціях: X міжнародна науково-практична конференція «Правові засади діяльності правоохоронних органів» (м. Харків, 9-10 листопада 2023 р.); Міжнародна науково-практична конференція «Юридична відповідальність військовослужбовців та працівників правоохоронних органів в умовах воєнного стану» (м. Харків, 26 січня 2024 р.); VIII Міжнародна науково-практична інтернет-конференція (м. Мукачєво, 22 березня 2024 року); XII Міжнародна науково-практична конференція «Актуальні питання науки та практики» (м. Харків, 28 березня 2024 р.); I Міжнародна науково-практична конференція «Актуальні питання адміністративного права та адміністративного судочинства» (м. Харків, 17 травня 2024 р.); XXXVII International scientific and practical conference «Modern Problems of Science and Technology: Prospects for Further Development» (Bergen, Norway, September 4-6, 2024); Міжнародна науково-практична конференція «Новітні технології сучасного суспільства» (м. Харків, 7-9 вересня 2024 р.); XXVIII International scientific and practical conference «Development of Modern Science: State, Problems and Prospects» (Brno, Czech Republic, September 11-13, 2024); науково-практична конференція «Креативна трансформація та модернізація сучасного суспільства» (м. Харків, 17-19 вересня 2024 р.); XII Міжнародна науково-практична конференція «Практичні та теоретичні питання розвитку науки та освіти» (м. Львів, 19-20 вересня 2024 року).

Структура та обсяг дисертації. Дисертаційна робота складається з вступу, 3 розділів, що містять 16 підрозділів, висновків до кожного розділу, загальних висновків, списку використаних джерел (333 найменування). Загальний обсяг дисертації становить 458 сторінок.

РОЗДІЛ 1

ВИХІДНІ ЗАСАДИ АНАЛІЗУ СИСТЕМНОСТІ В ПОДАТКОВОМУ РЕГУЛЮВАННІ

1.1. Система податкового права та система податкового законодавства.

1.1.1. Особливості предмета та методу податкового регулювання як критеріїв побудови системності в упорядкуванні податкових відносин.

Визначаючи зміст системи права в цілому, дослідники акцентують увагу на тому, що вона являє собою сукупність правових норм, яка інтегрована принципами права, зумовлена поєднанням приватних та публічних інтересів, внутрішня організація якої характеризується єдністю, узгодженістю, диференціацією та групуванням у відносно самостійні структурні утворення [260, с. 174]. Саме таким чином можна розглядати сукупність правових галузей, місце кожної із яких обумовлюються предметом, методом та принципами правового регулювання. Акцент на диференціації правових норм і групування їх у відносно самостійні структурні утворення обумовлює диференціацію на окремі галузеві конструкції. Водночас відносна самостійність обумовлює і наявність відповідних зв'язків між цими відокремленими підрозділами. Це і передбачає формування єдиного узгодженого системного групування всієї сукупності правових галузей.

«Категорія системи акцентує увагу на тому, що право складається з певних елементів, які взаємопов'язані між собою, а їх взаємодія породжує нові (інтеграційні) якості: лише разом вони можуть забезпечити виконання правом його функцій – підтримання порядку та гарантування свободи» [71, с. 142]. Принципово важливим у цьому контексті зосередити увагу на цілісності такої

системи, що обумовлює досягнення взаємопов'язаності елементів, якими можуть виступати будь-які внутрішні складові елементи системи (галузі, підгалузі, інститути). Структурування такої системної побудови передбачає додержання декількох умов: а) визначення базового елементу – правової норми; б) з'ясування підстав диференціації елементів (предмет та метод правового регулювання); в) умови, на яких однорідні правові норми об'єднуються у відносно сталі узагальнюючі конструкції; г) підстави, виходячи із яких обумовлюються межі інституту, підгалузі, галузі.

Класифікація системи права на окремі галузі обумовлює і подальшу диференціацію тих норм, які обумовлюють цілісне галузеве регулювання. У цьому сенсі важливо виходити із певної ієрархії рівнів структурування такої системи. Якщо за основу взяти побудову системи права як узгодженої конструкції декількох рівнів, то послідовним є виділення наступної конструкції: система права – публічне та приватне право – окремі публічно-правові та приватноправові галузі – підгалузі окремих правових галузей – інститути окремих галузей – правова норма.

Традиційно як критерії розмежування складових правової системи виділяють декілька підстав [49, с. 146–148]. Йдеться про предмет та метод галузевої сукупності правових норм, стан законодавства, принципи, на яких базується правове регулювання. «Сучасна система права має складну структуру: вона є поліструктурною та багаторівневою. Поліструктурність означає, що система права не може досліджуватись лише під одним кутом зору; норми права утворюють кілька автономних структур. Для вітчизняної системи права... важливим є поділ на публічне і приватне, матеріальне і процесуальне, регулятивне і охоронне, а також на різні галузі права. Багаторівневність означає, що деякі структури мають кілька рівнів. Найбільш чітко це помітно у галузевій структурі права» [71, с. 143].

Сукупність правових галузей, які власне і репрезентують національну

систему права, відбивають внутрішню побудову права, зв'язки між елементами, які її складають. В основі структурування системи права як однорідної сукупності правових норм із врахуванням предмета правового регулювання, методу, принципів та інтересів і формуються інститути права, підгалузі права, галузі права, підсистеми права [71, с. 149]. Аналогічні підходи щодо оцінки підстав формування системності правових галузей притаманні і іншим дослідникам, які розглядають систему права як внутрішньо структуровану узгоджену єдність юридичних норм [260, с. 174]. На підставі цього і формуються певні групи у вигляді галузі, підгалузі, інституту залежно від предмета та методу правового регулювання, принципів права та інтересів окремих осіб і загальнозначущих потреб щодо раціональної правової організації життєдіяльності суспільства.

Не зупиняючись на всіх цих аспектах, варто зосередити увагу саме на предметі як визначальній підставі правового впливу на упорядкування суспільних відносин. Дійсно, решта інших аспектів також безпосередньо впливає на специфіку правового регулювання і відповідно до цього побудову засобів такого регулювання. Але саме предметна специфіка галузі, підгалузі, інституту дозволяє виокремити із всього кола суспільних відносин ті, які будуть входити до сфери упорядкування саме цією сукупністю правових норм. Нерозривним доповненням до побудови галузевої своєрідності є й метод правового регулювання. Саме через нього формується уявлення щодо засобів правового впливу, завдяки яким і забезпечується галузева своєрідність такого групування правових норм.

Аналізуючи особливості реалізації сукупності податково-правових норм можна зробити висновок, що в сучасних умовах послідовною є характеристика податкового права як фінансово-правової підгалузі. «Підгалузь права – об'єднання взаємопов'язаних інститутів, що формується у межах однієї галузі права. Підгалузь характеризується наявністю спільних принципів, способів

регулювання, специфікою норм, що входять до її складу. Наприклад, у фінансовому праві – бюджетне, податкове, банківське право» [71, с. 150]. Складно погодитись з тим, що до системи фінансового права варто включати як окрему підгалузь банківське право. Єдність, системність галузевого регулювання має забезпечуватись на підставі єдиного предмета, методу, принципів регулювання. Але фінансово-правову єдність складно розповсюдити на норми банківського права. Банківське регулювання не є виключно публічно-правовим, значну частку в ньому складають засоби приватноправового впливу на поведінку учасників відносин. Ця підгалузь дуже широко використовує диспозитивні методи регулювання, що виключено в умовах імперативного фінансово-правового методу.

В умовах такої конструктивної системності і формується своєрідність такого групування податково-правових норм (предмет, метод, принципи), яка дозволяє виокремити податкове право як окрему системну конструкцію. М. І. Козюбра під підгалуззю права розуміє «...об'єднання взаємопов'язаних інститутів, що формується у межах однієї галузі права. Підгалузь характеризується наявністю спільних принципів способів регулювання, специфікою норм, що входять до її складу. Наприклад,... у фінансовому праві – бюджетне, податкове, банківське право» [71, с. 150]. Тобто, залишаючись за своєю природою фінансово-правовою підсистемою, податкове право деталізує виключно до свого більш вузького предмета способи регулювання, специфіку реалізації приписів податково-правових норм. Фактично такої ж думки додержуються і інші дослідники, розглядаючи підгалузь права як об'єднання взаємопов'язаних інститутів, що формується у межах однієї галузі права [260, с. 177].

Водночас деякі науковці обґрунтовують і позицію щодо комплексного характеру фінансового права в цілому. «...Комплексний характер фінансового права означатиме, що його основний регулятивний зміст має бути розподілений

між первинними елементами системи права, тобто між іншими галузями, які визначаються фундаментальними (профілюючими), або, як мінімум, основними. Такі визначальні сфери правового регулювання як податково-бюджетне та грошово-кредитне регулювання... не можуть перебувати у вузькому міжгалузевому просторі самостійного змісту комплексної галузі права [154, с. 102]. На наш погляд, у цьому разі навряд чи йдеться про характер комплексності в правовому регулюванні. Вище вказані конструкції виражають характер поєднання правового впливу однотипних інститутів однієї галузі, регулювання всіх відносин у межах якої здійснюється на базі єдиного методу правового впливу.

Цей висновок беззаперечно стосується бюджетно-податкового регулювання. Стосовно ж грошово-кредитного треба деталізувати авторське бачення, бо воно обумовлює використання різнотипних методів впливу. У режимі фінансово-правового упорядкування відносин щодо грошово-кредитної політики будуть знаходитись лише ті відносини, які мають публічно-правовий характер. Отже, йдеться про державні гарантії та публічні засоби впливу на організацію грошового обігу і відносини публічного кредитування, публічного боргу. Норми ж, які виражають грошово-кредитні відносини, які регулюються диспозитивними засобами, навряд чи можна розглядати як інститут фінансово-правової галузі.

Підгалузєва природа системи податкових відносин обумовлює як чітке і логічне їх місце в системі фінансових відносин, так і внутрішнє структурування системи податково-правових норм. Це може відбуватись через диференціацію податкових відносин на загальні, які закладають принципові підвалини змісту податкових відносин; особливі, які визначають та деталізують особливості справляння окремих податків та зборів, що входять до складу податкової системи; спеціальні – деліктні відносини, метою яких є деталізація несприятливих наслідків для осіб, які порушують приписи податкового

законодавства.

Хотілося б наголосити, що системне значення предмета податкового регулювання передбачає два аспекти. По-перше, саме предмет податкового права і гарантує системну побудову норм, які складають цю підгалузь, об'єктивне, внутрішнє структурування їх на окремі інститути. По-друге, характер предмета податкового права має відображати об'єктивний зв'язок податкового права як підгалузі з іншими складовими правової системи (як у межах фінансово-правового регулювання, так і на межі з іншими галузями права).

Традиційно зміст предмета податкового права визначається в порівнянні з предметом фінансово-правового регулювання в цілому. Дійсно, якщо ми виходимо з того, що предметом фінансово-правового впливу є упорядкування всіх відносин, які забезпечують обіг публічних грошових коштів, то предмет податкового-правового регулювання гарантує наявність правових форм лише щодо частки їх. Так, Л. К. Воронова предметом фінансового права визначає «... суспільні відносини, що виникають у процесі мобілізації коштів у публічні централізовані і децентралізовані і органів місцевого самоврядування та інші фонди, що визначають державою публічними, їх розподілу і використання, а також у ході контролю за рухом цих коштів, їх ефективним і цільовим використанням, а також із емісією та обігом грошових знаків... Ці відносини мають грошовий характер й однією стороною в них завжди виступають органи держави, або органи місцевого самоврядування, які підтримують публічний фінансовий інтерес» [28, с. 33–34]. Подібний системний підхід щодо оцінки природи фінансових відносин поділяє і низка інших авторів. Н. Ю. Пришва підкреслює, що фінансове право регулює суспільні відносини, які виникають у процесі фінансової діяльності держави та органів місцевого самоврядування, тобто відносини з планомірного утворення, розподілу та використання централізованих і децентралізованих фондів коштів державою, органами місцевого самоврядування для реалізації їх завдань та функцій [189, с. 28]. Схожі

погляди відображають і наукові позиції інших дослідників [276, с. 11].

Таким чином, фінансово-правове регулювання охоплює всі стадії руху коштів держави та територіальних громад. Воно включає діяльність всіх учасників фінансово-правових відносин з моменту упорядкування їх поведінки щодо формування централізованих грошових фондів до моменту витрачання цих коштів. Саме така динаміка й забезпечує кругообіг публічних грошових коштів і доцільність застосування при цьому фінансово-правового методу. Початкове місце у межах предмета фінансово-правового регулювання займає податково-правове. З огляду на це предмет податкового права пов'язується лише з упорядкуванням відносин щодо регулювання руху коштів до публічних централізованих фондів. При цьому важливо мати на увазі, що податково-правове регулювання не охоплює всіх відносин, за рахунок яких здійснюється формування доходних частин бюджетів. Йдеться лише про ті відносини, які стосуються доходних джерел надходжень у формі податків та зборів. Решта доходів бюджетів знаходиться поза межами податково-правового регулювання. Саме тому можна зробити висновок, що предмет податкового права, гарантуючи своєрідність цій підгалузі, є часткою від більш широкого предмета фінансово-правового регулювання. Це саме і визначає місце предмета податкового права в єдиному системному механізмі фінансово-правового регулювання.

Предметність податкових відносин вимагає аналізу їх і як єдиного об'єкта правового впливу, і як елемента фінансових відносин. Однорідність предмета податково-правового регулювання ґрунтується на певних особливостях податкових відносин: а) виникають у процесі фінансової діяльності держави в сфері оподаткування; б) виникають та розвиваються на підставі податково-правових норм; в) виражають державну волю в сфері оподаткування; г) мають організаційно-майновий характер; д) формують пов'язані сукупності суб'єктивних прав та обов'язків, повноважень; е) відіграють активну роль; е) гарантуються можливістю застосування державного примусу [115, с. 488–492].

Так само Н. Ю. Пришва як предмет податкового права визначає урегульовану нормами права групу однорідних суспільних відносин, що виникають у процесі встановлення податків, їх сплати та застосування до платників механізму примусу. Тобто це відносини, які виникають у процесі фінансової діяльності держави та органів місцевого самоврядування на етапі залучення коштів до бюджету [189, с. 54; 165, с. 13]. Поділяючи загалом цей підхід, хотілося б лише додати, що визначення сфер податкових відносин має пов'язуватись не лише з податками, але із всіма видами платежів (податки, збори і т. д.), які включено до податкової системи України. Крім цього, податкові відносини регулюють лише одне із джерел залучення коштів до бюджету, разом із неподатковими надходженнями, доходами від операцій з капіталом, офіційними трансфертами [20].

Визначення предмета податкового права як сукупності однорідних суспільних відносин щодо формування доходних частин бюджетів за рахунок сплати податків та зборів передбачає об'єктивність внутрішнього структурування цього. Відносини, які виражають зміст предмета податкового права, характеризуються єдністю, не є, однак, однотипними. Це обумовлює внутрішнє структурування системи цих відносин залежно від низки обставин. Не зупиняючись на всіх можливих підставах класифікації системи відносин, що складають предмет податкового права, розглянемо лише дві з них.

1. Підсистеми матеріальних та процедурних відносин. Відносини, що складають предмет податкового права, характеризується об'єктивним поєднанням матеріальних та процедурних приписів. Практично кожна матеріальна норма має гарантуватись відповідною процедурою, бо без процедурного забезпечення неможливо взагалі реалізувати відповідний матеріальний припис. Характеристика системи процедур у податкових відносинах опосередковується змістом відносин оподаткування, поведінкою суб'єкта відносин. «Процедурні аспекти регулювання оподаткування можуть

бути закріплені через реалізацію певних процедурних моментів. Наприклад, визначення платника податковим законодавством і виникнення в нього відповідного податкового обов'язку здійснюється через реєстраційну процедуру, дію з постановки на податковий облік конкретної зобов'язаної особи» [106, с. 104].

Тут слід звернути увагу лише на дві доктринальні конструкції у податково-правовому регулюванні. По-перше, це безпосередньо податок. Дійсно, йдеться про конструкцію, яка визначається матеріальною нормою права [167]. Але виникнути податок може лише після того, як буде реалізовано відповідну процедуру прийняття, а потім набуття чинності акта, який встановлює податок або збір. Стосовно загальнодержавних податків та зборів таким актом є Податковий кодекс України, стосовно місцевих податків та зборів – рішення місцевої ради [167]. Звісно, процедури прийняття таких актів відрізняються, і лише після того, як будуть додержані всі вимоги законотворчої процедури, можна вважати, що з'явився матеріальний припис щодо визначення податку. По-друге, матеріальна категорія податкового обов'язку визначається навіть законодавцем через відповідні процедури. Так, п. 36.1 ст. 36 Податкового кодексу України визначає податковим обов'язком обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору. Тож матеріальна категорія податкового обов'язку деталізується через процедури обліку, сплати та звітності.

2. Підсистеми загальних та особливих відносин. Виходячи з цього критерію класифікації системи податкових відносин, можна говорити про існування групи відносин, що виконують своєрідну роль єдиного знаменника, та групи відносин, які підкреслюють специфіку, своєрідність кожного базового інституту податкового права. До першої групи відносин можна віднести ті, на регулюванні яких зосереджені норми першого та другого розділу Податкового кодексу України. Йдеться про «Загальні положення» та «Адміністрування

податків, зборів, платежів». Цими розділами формується певний алгоритм, який в подальшому деталізується по окремих податках та зборах. Концептуальне визначення кожного елементу податкового механізму, відповідно до ст. 7 Податкового кодексу України, набуває в подальшому інституційної специфіки в розділах, які регулюють відносини щодо справляння кожного окремого податку чи збору. Так, саме підстави реалізації податкових процедур по справлянню кожного окремого платежу, проведення контрольних дій набувають спеціальних особливостей при регулюванні справляння податкового обов'язку відповідно до специфіки податкового платежу. Всі подальші розділи деталізують особливості регулювання податкових відносин по окремих податках та зборах. Саме таким чином формується узгоджена система регулювання відносин, які визначають загальні та особливі підстави відносин оподаткування.

Зміст предметної визначеності податкового регулювання обумовлює формування і наявність системних засад упорядкування на підгалузевому рівні, галузевому та міжгалузевому. Щодо загальних системних засад регулювання відносин на підгалузевому рівні йшлося вище. Стосовно галузевих підстав структурування та узгодження характеру і типу відносин треба зосередити увагу на визначенні та аналізі зв'язків у межах фінансово-правової галузі. Водночас доцільно виходити з того, що єдність фінансово-правової галузі не виключає, а навпаки передбачає структурування її на внутрішні складові (бюджетне право, податкове право, грошове та валютне регулювання і т. д.). Саме тому в цих умовах системне упорядкування відносин передбачає чітке розуміння особливостей кожної із цих складових, формування виразної узгодженої межі співвідношення інституційних чи підгалузевих норм.

У контексті узгодження підгалузевих та інституційних фінансово-правових відносин найбільш важливими для системного регулювання податкових відносин є співставлення меж регулювання з інститутом грошового обігу та

бюджетним правом. Щодо першого треба виходити з того, що класична конструкція податку передбачає його сплату в грошовій формі. І у цьому сенсі податок – це грошове вираження того, що має сплатити зобов'язана особа в рахунок свого податкового обов'язку. Вихідні ж засади того, що розуміється під грошима, характер правового впливу на таке суспільне явище як раз і лежить в основі регулювання публічних суспільних відносин щодо грошового обігу. Щодо другого, необхідно мати на увазі, що межа між податковими та бюджетними відносинами відображає певний ланцюжок стадій руху публічних коштів. Сплата податку відбувається для формування доходних джерел бюджетів. Водночас і бюджетне регулювання включає до себе відносини стосовно формування доходних частин бюджетів. Саме тому дуже важливим є чітке розмежування податкових та бюджетних відносин, моменту, на якому податкові відносини припиняються, і моменту, з якого бюджетні відносини починають діяти.

Не менш важливим для побудови узгодженої системи правового впливу є і розуміння межі податкових відносин з відносинами, які складають предмет інших галузей права. Зрозуміло, що різні підстави мають забезпечувати системне регулювання залежно від типу відносин. Саме тому слушною є деталізація подібної підстави залежно від того, про який тип галузей права йдеться. Треба погодитись з тим, що поділ права на публічне і приватне починається з розмежування відносин, які регулюються публічним і приватним правом [71, с. 145–146]. Публічне право регулює відносини, пов'язані з діяльністю публічної влади, тоді як приватне право регулює відносини, які прямо не стосуються публічної влади, а пов'язуються з реалізацією інтересів окремих осіб, які визначаються та захищаються правом (приватний інтерес). Систему публічно-правових галузей формують як матеріальні галузі (конституційне, адміністративне, фінансове і т. д.), так і процесуальні (кримінальне процесуальне, адміністративне процесуальне і т. д.). До складу

приватноправових галузей права належать цивільне, сімейне, житлове тощо.

Предметом публічно-правових галузей права виступають відносини, які пов'язуються з реалізацією публічних інтересів. Подібні відносини виникають між суб'єктами владних повноважень та іншими суб'єктами права. Регулювання цих відносин забезпечується комплексом юридичних засобів, зміст яких передбачає субординаційну конструкцію за схемою влади та підпорядкування. На відміну від публічних галузей підсистема приватного права акумулює сукупність однорідних норм, які регулюють відносини, що не пов'язані із здійсненням функцій публічної влади. Сферою правового впливу тут виступає реалізація приватних інтересів на підставі застосування диспозитивного методу [260, с. 177–178].

Єдність методів публічно-правового регулювання гарантує єдині вихідні засади упорядкування відносин імперативними засобами. Саме це лежить в основі упорядкування відносин між податковим правом та іншими публічно-правовими галузями (адміністративне право, кримінальне право і т. д.). Тобто єдність правового впливу в цих умовах гарантована єдиним методом імперативного регулювання. Водночас використання методу влади та підпорядкування податковим правом не означає непереборної лінії щодо існування податкових відносин та приватноправових відносин на межі з ними. Це не виключає того, що власне податкове право може оперувати окремими поняттями, які характерні для приватноправових відносин (зобов'язання, договір, застава і т. д.), надавати в окремих випадках платникам право вибору [165, с. 14]. Однак це і не виключає того, що податково-правове регулювання реалізується в режимах застосування імперативних засобів впливу на поведінку учасників відносин.

М. П. Кучерявенко підкреслює, що метод правового регулювання охоплює сукупність юридичних прийомів, засобів, які уособлюють вплив відповідної сукупності правових норм на однорідні суспільні відносини. Предмет правового

регулювання визначає напрямок такого регулювання, тоді як метод регулювання деталізує засоби, якими це робиться. «Метод правового регулювання визначає особливості узгодження правових засобів у межах певної сукупності правових норм» [115, с. 495]. Зрозуміло, що в умовах публічно-правового регулювання податкових відносин застосовується як основний, переважний метод владних наказів, імперативний метод.

Виходячи з того, що спосіб правового регулювання виражається в сукупності прийомів регламентації поведінки суб'єктів права шляхом надання їм прав та/або покладання на них обов'язків, треба враховувати, що це чітко відображається залежно від типу правової галузі. Податково-правове регулювання впорядковує відповідні суспільні відносини шляхом застосування імперативного методу. Як стверджують учені, він передбачає впорядкування поведінки суб'єктів суспільних відносин шляхом її категоричної та докладної регламентації юридичними правилами, неможливість встановлення цими суб'єктами інших правил поведінки на власний розсуд. Він ґрунтується на підпорядкуванні одних суб'єктів відносин іншим [71, с. 100; 260, с. 141–142].

Безумовно, імперативне регулювання притаманне фінансовому праву як різновиду публічно-правової галузі. Абсолютно логічно, що податково-правове регулювання, виступаючи внутрішньою складовою фінансового права, використовує саме цей метод. Водночас не можна ігнорувати й того, що імперативний метод у кожній публічній галузі права характеризується певними особливостями, специфічністю, яка притаманна саме для такої правової галузі. Так само йдеться і про специфіку імперативного методу в режимі податково-правового регулювання. У цих умовах несприятливі наслідки для платника податку можуть виникати не як наслідок безпосереднього правопорушення, а на певних формальних підставах. Такими підставами можуть бути несвоєчасна сплата податку або надання податкової звітності, хоча це може траплятися внаслідок дій інших осіб, на які платник податку не мав змоги впливати.

У фінансовому праві суб'єкти не рівні. Сторона, що виражає публічний-фінансовий інтерес, завжди наділена владними повноваженнями. У цьому і полягає сутність методу владних приписів... Особлива важливість фінансових правовідносин для держави і місцевих органів самоврядування не дозволяє обом сторонам ніяких дій, не передбачених нормативно правовим актом [28, с. 36]. Визначаючи метод правового регулювання як імперативний, Л. К. Воронова робить дуже важливий акцент. Йдеться про те, що владність наказів публічного суб'єкта зовсім не обумовлює підстав його свавілля. Всі суб'єкти фінансових правовідносин, в тому числі й владні, мають організовувати свою поведінку у межах приписів чинних нормативно-правових актів. Тобто дії або бездіяльність будь-якого учасника фінансових правовідносин мають відбуватися лише на підставі, у межах, повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [93].

Аналогічні підходи висловлюють і інші автори. Так, О. А. Музика-Стефанчук визначає метод фінансово-правового регулювання як органічну систему прийомів і способів неперервного парового впливу на поведінку учасників фінансових відносин, на характер зв'язків між ними [137, с. 23]. Будучи єдиним методом для всіх публічно-правових галузей, в кожній із них він набуває певних особливостей залежно від предмета регулювання. Завдяки цьому і деталізується склад учасників та засоби, завдяки яким має упорядковуватися їх поведінка, досягатися чітка мета правового впливу. У контексті фінансово-правового регулювання засоби упорядкування поведінки суб'єктів спрямовуються на досягненні мети – забезпеченні ефективного, своєчасного та раціонального обігу коштів публічних фондів.

Характеризуючи метод фінансово-правового регулювання, важливо відмежовувати його від методу фінансової діяльності [275, с. 35–38]. Принципово важливим при цьому є те, що метод фінансово-правового регулювання є наскрізним на всіх стадіях руху публічних коштів. Імперативне регулювання

здійснюється як на стадії формування публічних коштів, так і на стадіях розподілення та витрачання. Отже, імперативний метод є єдиним знаменником, який лежить в основі фінансово-правового регулювання. Водночас методи фінансової діяльності розмежовуються залежно від відповідної стадії обігу публічних коштів. Так, на стадії формування доходів бюджетів застосовується як метод обов'язкової мобілізації, так і метод добровільної мобілізації. Розподіл публічних коштів може здійснюватися як у режимі реалізації методу фінансування, так і методу кредитування. Так само немає єдиного методу на стадії використання публічних фондів, що відбувається за низкою підстав (за економічним призначенням, за функціональним призначенням, за відомчим призначенням).

1.1.2. Системність податкового права як окремої підгалузі фінансового права.

Системність можна віднести до доктринальних підстав, або характеристик будь-якого явища, в тому числі й певної форми правового регулювання. Треба погодитись з тим, що система є однією із ознак доктрини податкового права [102, с. 14–15]. Системність податкового регулювання виражається у побудові декількох сукупностей складових, які мають принципове й визначальне значення для побудови правових форм упорядкування податкових відносин [42, с. 39–43]. Йдеться про таку конструкцію як податкова система України. Відповідно до п. 6.3 ст. 6 Податкового кодексу України податкову систему України складає сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються відповідно до приписів податкового кодексу України. Хотілося б звернути увагу, що в цьому контексті не йдеться про механічне об'єднання платежів, які за своїм характером є податковими. Включення податків та зборів до єдиної системи [167] є більш складним процесом. У такому разі мають враховуватись та поєднуватись декілька тенденцій.

Перша – диференціація повноважень щодо введення відповідних податків та зборів на певній території. Саме таким чином усі складові податкової системи України розподілені на ті, які вводяться Верховною Радою України (ст. 9 ПКУ), та ті, обов'язок щодо сплати яких виникає на підставі рішення місцевої ради. Зрозуміло, що в ситуації коли йдеться про формування фінансових засобів, публічних коштів в державі, компетенція щодо переривання цього належить виключно їм. Сам власник коштів і є організатором правових форм, правових засобів, які це забезпечують. Стосовно надходження коштів від сплати місцевих податків та зборів ситуація виглядає дещо інакше. З одного боку, власне органи місцевого самоврядування мають регулювати та впливати на ті відносини, які гарантують насичення доходних частин місцевих бюджетів. І було б логічно, якби всі відносини щодо місцевих податків та зборів регулювались на місцевому рівні. Але проходить не зовсім так. Держава визначає концептуальні, вихідні засади місцевої податкової системи, встановлюючи вичерпний перелік [167] та правові механізми місцевих податків та зборів. Але обов'язок щодо справляння цих податків виникає лише на підставі прийнятого рішення місцевою радою. Це рішення може не принципово корегувати податковий механізм, який запропоновано Податковим кодексом України.

Подібна логіка ґрунтується на тому, що через бюджетно-податкове регулювання держава має забезпечити однакові умови фінансування найбільш важливих потреб громадянам України незалежно від місця їх проживання. А за рахунок місцевих податків та зборів якраз і формується фінансова спроможність на місцях, впливати на яку й мають органи місцевого самоврядування. Звісно, державні гарантії цього роду забезпечуються переважно за рахунок загальнодержавних податків та зборів, що спрямовуються до місцевих бюджетів (податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб і т. д.). Але подібна конструкція регулювання справляння місцевих податків та зборів, які узгоджує та забезпечує сумісна реалізація компетенції державних органів та

органів місцевого самоврядування, додає певної оперативної самостійності останнім при регулюванні податкових відносин.

Друга – об'єднання в єдину систему платежів різного типу. Єдність податкової системи України забезпечується шляхом поєднання непрямих податків (податок на додану вартість та акцизний податок), майнових податків (податок на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки і т. д.), прибуткових податків (податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб). Податкова система як сукупність платежів, які віднесено до податків, зборів і т. д., передбачає об'єднання низки форм надходжень до доходних частин бюджетів, які мають податкову природу. Подібний аспект передбачає врахування декількох специфічних моментів щодо реалізації системності у цих умовах.

По-перше, принципове значення має розмежування у податковій системі платежів на податки-збори-ренти і т. д. Це обумовлюється принциповими ознаками, які визначені у ст. 6 Податкового кодексу України та породжують відповідні правові наслідки. Так, податок є безумовним платежем, тоді як справляння збору пов'язується з певною умовою. Звичайно, це не можна не враховувати як при запровадженні подібних платежів, так і при деталізації наслідків їх сплати.

По-друге, на наш погляд, додала б чіткості в упорядкуванні податкових відносин і диференціація всіх податків та зборів на певні групи. Сьогодні законодавець використовує розподілення всіх податків та зборів лише на загальнодержавні та місцеві [167]. Водночас той же законодавець використовує назви типів податків не пояснюючи, чим саме має характеризуватись такий тип та чому це робиться. Наприклад, акцизний податок визначено як непрямий податок [167], але жодною нормою Податкового кодексу України не наведено ні ознак непрямих податків, ні підстав класифікації, ні вичерпного їх переліку. Так, у податковій системі України закріплено два види непрямих податків: податок на додану вартість та акцизний податок, стосовно решти податків можна прийти до

висновку, що вони або є прямими, або взагалі подібний підхід стосовно визначення їх характеру неважливий.

На перший погляд, з таким підходом можна було б і змиритися. Але класифікація податків та зборів на окремі види обумовлює і виникнення певних особливостей, які корегують або закріплюють специфіку реалізації податкових процедур. Треба погодитись з Є. А. Усенко щодо важливості класифікації подібного типу, або навіть виділення групи непрямих податків [271, с. 76–79]. Розглядаючи природу непрямих податків (а саме податки на додану вартість), вона звертає увагу на важливість диференціації процедур вирішення податкового спору залежно від типу податку. Одним із найбільш бюджетоутворюючим податком є податок на додану вартість. Особливості його справляння, підстави бюджетного відшкодування породжують багато спорів, що обумовлює певні судові процедури. Вирішення спору щодо бюджетного відшкодування на декілька десятків або сотень мільйонів гривень може тривати роками. Але надходження податку на додану вартість формує загальний фонд державного бюджету України, за рахунок якого формуються фінансові можливості забезпечення основних потреб суспільства. Звичайні процедури вирішення спору в такому разі можуть призвести до недоотримання державним бюджетом значних сум коштів і відповідно призведе до недофінансування суспільних потреб. Саме тому прискорені процедури вирішення подібних спорів щодо непрямих податків є слухними. Але для цього треба чітко розуміти, що таке непрямі податки, чого на сьогодні в законодавстві немає.

2. На підставі таких конструкцій, які характеризують регулювання на межі бюджетного та податкового права, деталізується реалізація функцій щодо формування бюджетів, в тому числі і за рахунок податкових надходжень, розподілення витрат, перерозподілення надходжень, вирівнювання бюджетів окремих регіонів.

Крім того, системністю характеризується і сама конструкція податку як

сукупності елементів. Статтею 7 Податкового кодексу України визначені основні засади встановлення податків та зборів. Такими засадами законодавець бачить обов'язковий набір елементів, завдяки яким системно формується податковий механізм, правова конструкція податку. Традиційно до таких елементів належать платник, об'єкт, база, ставка і т. д. Принциповим є виділення такої сукупності елементів у режимі вичерпного переліку. Тобто, це означає, що відсутність хоча б одного із таких елементів руйнує закінчену системну конструкцію податку чи збору [167]. Наслідком цього є неможливість виконання податкового обов'язку і застосування штрафних санкцій до платника податку, який не виконає обов'язок щодо нього. Обов'язок закріпити податок саме через такий обов'язковий набір елементів доповнюється і можливістю закріплення звільнень по сплаті – податкових пільг. «Під час встановлення податку можуть передбачатися податкові пільги та порядок їх застосування» [167]. Водночас можливість застосування пільг не є обов'язковою і можна уявити податкові механізми, які взагалі не будуть містити будь-яких податкових преференцій. «Закріплення правової конструкції податку, втілення її у відповідну правову форму пов'язане з дослідженням і певними сутнісними підсумками при характеристиці поняття податкового механізму... При цьому необхідно враховувати, що правовий механізм податку регулюється через закріплення імперативного набору елементів, що визначають зміст та особливості реалізації податкового обов'язку» [102, с. 15].

Саме системністю характеризується і особливість формування конструкції податкового обов'язку. Саме системність складових податкового обов'язку і закріплена Податковим кодексом України. Так, податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки визначені Податковим кодексом України [167]. Тобто конституційний припис, на підставі якого встановлюється імперативна вимога кожного сплачувати податки і збори,

декларувати це [93], податковим законодавством деталізується більш чітко і системна конструкція податкового обов'язку вже виступає поєднанням трьох складових з податкового обліку, сплати податків і зборів та податкової звітності.

І, нарешті, системна характеристика стосується і сукупності законодавчих актів, які регулюють податкові відносини. Податкове законодавство України складається з Конституції України; Податкового кодексу 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 цього Кодексу та законів з питань митної справи; рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів [167].

В основі організації системності законодавчого впливу на правове регулювання податкових відносин міститься низка принципів: загальність оподаткування; рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; презумпція правомірності рішень платника податку; фіскальна достатність; соціальна справедливість; економічність оподаткування; нейтральність оподаткування; стабільність; рівномірність та зручність сплати; єдиний підхід до встановлення податків та зборів [167].

Система податкового законодавства із врахуванням принципів оподаткування дозволяє досягти реалізації декількох цілей. Звісно, йдеться про ієрархічну побудову системи податкового законодавства, коли норми акта, який знаходиться вище в ієрархічній побудові системи податкового законодавства, має вищу юридичну силу в порівнянні з тими, які перебувають нижче. Більш того,

законодавчий акт вищого рівня може делегувати тим актам, які розташовані на нижчих щаблях ієрархії, необхідність регулювання окремих аспектів податкових відносин.

Системність як явище передбачає об'єднання низки елементів. Водночас подібне об'єднання не може носити механістичного характеру. По-перше, складові системного утворення мають бути узгоджені певним чином, відповідати змістовним об'єднуючим критерієм, виходячи з яких можна побудувати своєрідний загальний об'єднуючий знаменник. Звісно, таким об'єднуючим знаменником мають бути ті обставини, які дозволяють визначити галузеву чи підгалузеву природу системи податкового права. Динамічність розвитку податкових відносин, корегування податкового законодавства дозволяє ставити питання про кардинальні зміни в оцінці сукупності податково-правових норм. На наш погляд, є всі підстави вважати, що на сьогодні податкове право вже вийшло за межі складного інституту [115, с. 48–53] і являє собою чітку конструкцію правової підгалузі. В основі визначення підгалузі податкового права знаходиться своєрідність предмета регулювання та методу, яким це здійснюється. Виокремлюючи податково-правові відносини із всієї сукупності відносин, що пов'язані з рухом публічних коштів, треба мати на увазі, що вони присутні лише на першому етапі обігу коштів держави та територіальних громад. Предметом податкового права є відносини щодо надходження коштів від платників податків до доходних частин відповідних бюджетів у формі податків та зборів. Звісно, доходи бюджетів формуються за рахунок низки джерел, але податкові надходження є лише одним із чотирьох таких каналів [20]. Інші джерела також можуть мати примусовий, обов'язковий характер (наприклад адміністративні штрафи і т. д.), але упорядкування поведінки суб'єктів в таких умовах вже не є предметом податкового права. Метод податкового регулювання також є традиційним для засобів публічного права і застосовує систему обов'язкових велінь, характеризуючи відносини влади і підпорядкування.

По-друге, включення окремого елемента до відповідної системи не означає нівелювання його своєрідності. Системність якраз і передбачає об'єднання елементів з специфічними для кожного із них ознаками в єдину конструкцію. Вище вже йшлося про поєднання елементів у податкову систему, податковий механізм, податковий обов'язок, податкове законодавство.

Доктринальність правового регулювання передбачає диференціацію положень, завдяки яким це робиться, на ті, що мають універсальне значення, і часткові. «Доктринальне регулювання податкових відносин забезпечується існуванням і впливом доктрини податку та податкового обов'язку як тих, що мають загальне значення і деталізуються частковими... Наприклад, загальна доктрина податку деталізується через конкретну доктрину податкового механізму, яка передбачає ще більш детальну побудову доктринальних положень» [102, с. 14].

По-третє, відповідна системна цілісність має передбачати досягнення відповідної єдиної для такої системи мети, коли кожен із елементів системи буде обумовлювати вплив щодо реалізації цілей системи. Єдиною метою, на упорядкування якої спрямоване податкове регулювання, може бути гарантування надходження коштів від сплати податків та зборів до бюджету, або виконання податкового обов'язку. Фактично, в такій редакції йдеться про одне й те саме. Але така деталізація мети підкреслює позицію держави або територіальних громад та позицію платника. У формуванні доходних частин бюджетів за рахунок податків та зборів насамперед зацікавлені особи, які мають використовувати ці кошти, здійснювати фінансування публічних видатків. При характеристиці позиції платника системною вимогою оцінки його поведінки як раз і виступає реалізація податкового обов'язку. Однак треба мати на увазі, що формування бюджетних доходів є наслідком своєчасного і повного виконання платником його податкового обов'язку.

Водночас практична значущість доктринальних положень, які

характеризують єдину мету податкового регулювання, обумовлює і певну деталізацію. Йдеться про додержання об'єктивно сформованих правил нормотворення, що передбачає розмежування режимів закріплення правил справляння загальнодержавних та місцевих податків і зборів. Крім цього, це деталізація правового статусу всіх учасників податкових відносин через доцільність закріплення вичерпного переліку повноважень владного суб'єкта та прав і обов'язків платників податків. І, нарешті, регулювання деліктних відносин, чіткої деталізації несприятливих наслідків для учасників при відхиленні від норм закріплених податковим законодавством [102, с. 19–20].

По-четверте, системне регулювання має передбачати і гарантувати певну динаміку відносин. У цій ситуації поєднуються дві тенденції. З одного боку, позитивний динамічний розвиток може відбуватися лише в умовах злагодженої раціонально побудованої системи елементів. З іншого, динамічний розвиток суспільних відносин об'єктивно впливає на корегування характеру та змісту як елементів системи, так і її в цілому. Принциповою ознакою, яка характеризує податкові відносини, є те, що регулювання спрямовується не на досягнення статичного ефекту, а забезпечення динаміки руху в відносинах оподаткування. Динаміка у цих обставинах пов'язується з гарантуванням надходжень податків та зборів до бюджетів. Фактично саме на регулювання процедур такого надходження і спрямовується податкове законодавство.

Динамічність характеризує системність у податковому регулюванні ще з одного боку. Дійсно, система обумовлює групування сталих конструкцій, які й визначаються як відповідні елементи системи. Але виходити з того, що система має функціонувати незмінною протягом дуже тривалого часу – це значить обумовити підстави руйнування об'єктивних пропорцій розвитку економіки та суспільства. Динаміка суспільних відносин, яка має відбиватися у відповідних правових формах, обумовлює і динаміку елементів системи правового регулювання. Закріплення найдосконалішої правової форми та її застосування

може тривати певний термін часу, але в будь-якому разі така форма має відбивати ті зміни, які торкнулися відповідних суспільних відносин. Саме тому, з одного боку, стала система податкового регулювання виражає закінчений остаточний погляд на розуміння засобів правового регулювання в цей момент, але з іншого – таким чином закладаються і вимоги корегування такої конструкції залежно від динаміки розвитку галузевих відносин.

Подібне уявлення щодо системності в правовому регулюванні податкових відносин формує узагальнюючі підходи до побудови та вибору правових форм упорядкування поведінки учасників відносин оподаткування. Водночас важливо не змішувати системність і комплексність [102, с. 15–16]. Можливість використання таких понять як синонімів певним чином може відбуватися стосовно характеристики суспільних відносин, але правова визначеність їх виключає подібне відношення. Системність у сенсі правового регулювання характеризує певне різноманіття, сукупність інструментів, які використовуються виключно у межах єдиного галузевого утворення. Тобто системне регулювання податкових відносин відбувається на основі єдиного предмета правового впливу та єдиним методом (імперативним). Комплексність же правового регулювання не лише допускає, але й обумовлює одночасне застосування різних за характером методів (диспозитивних та імперативних) стосовно відносин, які не характеризуються чіткою єдністю у визначенні правової форми. Звісно, податково-правові відносини не можуть характеризуватись такими критеріями комплексності. Саме тому системність дійсно є визначальною ознакою характеристики їх природи, тоді як критерій комплексності треба застосовувати дуже обережно з відповідною аргументацією та розмежуванням явищ.

Системність податкового права як окремої фінансово-правової підгалузі передбачає визначення як місця її в системі права в цілому (про що вже йшлося вище), так і з'ясування внутрішньої побудови такого системного утворення. З'ясовуючи зміст системи податкового права, має сенс виділити перш за все дві

складові підсистем податково-правових норм: Загальна частина податкового права та Особлива частина податкового права. Перш ніж зупинитися на характеристиці цих складових податково-правової підгалузі, варто зробити одну заувагу. У деяких випадках розподілення на Загальну та Особливу частини розглядають синонімічно, залежно як у податковому праві, так і у податковому законодавстві.

Чинний Податковий кодекс України не містить Загальної та Особливої частини. Якщо на стадії розроблення проєкту Податкового кодексу України ще була диференціація на Загальну та Особливу частину, то кодифікований акт, який є чинним, вже з моменту появи позбувся подібної диференціації. В узагальненому вигляді до норм, що мають загальне значення, мали б увійти перші два розділи Податкового кодексу України: «Загальні положення» та «Адміністрування податків, зборів, платежів». Розділ I «Загальні положення» включає сукупність податково-правових норм, які фактично формують категоріальний апарат податково-правового регулювання, приписи якого потім деталізуються в розділах (починаючи з III) стосовно справляння окремих податків та зборів. Розділ II «Адміністрування податків, зборів, платежів» також складається із норм загального характеру, особливістю яких є перш за все процедурний характер.

Водночас на відміну від податкового законодавства навряд чи є сенс відмовлятися від структурування підгалузі податкового права шляхом виділення Загальної та Особливої частини. Норми Загальної частини забезпечують підстави та засоби регулювання через певні вихідні конструкції, що стосуються справляння всіх податків та зборів. До складових Загальної частини треба віднести декілька податково-правових інститутів. При структуруванні Загальної частини треба виходити з того, що всі інститути мають бути однорідними, тобто переслідувати єдину мету та формувати загальні засади регулювання податкових відносин без відносин до вузьких особливостей регулювання справляння

окремих податків та зборів. Шляхом деталізації цих особливостей має вибудовуватись інституційна структура Особливої частини податкового права [102, с. 11–20].

Склад основних інститутів Загальної частини підгалузі податкового права має відбивати доктринальні положення у податковому регулюванні. У найбільш узагальненому вигляді йдеться про декілька складних податково-правових інститутів. Принциповий підхід до структурування складного інституту передбачає те, що до нього включаються прості, однорідні інститути, які переслідують більш вузько визначену мету в регулюванні, ніж у межах складного інституту. Виходячи із визначення доктринальних аспектів у податковому регулюванні, можна виділити декілька складних інститутів: інститут податку; інститут податкового обов'язку; інститут податкової відповідальності; інститут податкових процедур. Не можна виключати і аргументи щодо формування як окремого складного інституту сукупність норм, які регулюють склад податкового законодавства, узгодженість між собою законодавчих актів, їх ієрархію, процедури прийняття, внесення змін та припинення дії. Такий інститут має бути певним вступним щодо переходу до безпосереднього виділення загальних засад регулювання податкових відносин. Важливо при цьому, щоб він охоплював саме особливості законодавчого регулювання у податкових відносинах, оминаючи конструкції, що притаманні будь-якій галузі права.

Складний інститут податку формується за рахунок простих податково-правових інститутів, які дають правове визначення такому явищу, як податок, збір, платіж та податкова система в цілому. З'ясування цього деталізується в подальшому інститутом податкового механізму. Через нього формується чіткий алгоритм, які саме елементи податкового механізму мають бути визначені для того, щоб податок чи збір набув закінченої правової форми. Показово, що законодавець фактично визначає сукупність таких елементів, закріплюючи основні засади встановлення податків та зборів [167]. Саме системність,

закінченість елементів податкового механізму і обумовлює природу наступного складного інституту в системі податково-правової підгалузі. Як окремий інститут цього розділу податкового права можна виділити інститут усунення подвійного оподаткування. Особливість його полягає в тому, що він включає норми, які набувають наднаціонального характеру та значення при узгодженні норм національних законів і міжнародних договорів. Поєднуючи режими справляння податків як в Україні, так і в інших державах, саме у межах цього інституту деталізуються підстави визначення резидентства, особливості справляння податків резидентами та нерезидентами.

Складний інститут податкового обов'язку ґрунтується на тому, що такий обов'язок має породжувати лише закінчена конструкція податкового механізму, яка складається із вичерпного переліку елементів. Інститут податкового обліку, інститут сплати податку, інститут податкової звітності формують склад інституту податкового обов'язку. Зрозуміло, що просто визначення складових податкового обов'язку і формування інститутів обліку сплати та звітності не забезпечує системної конструкції складного інституту податкового обов'язку. Саме тому абсолютно логічним є включення як окремого складника інституту забезпечення виконання податкового обов'язку та інституту виникнення та погашення податкового боргу.

Складний інститут податкового контролю включає сукупність норм, які переважно зосереджені на регулюванні дій контролюючих органів. До цього підрозділу податкового права доцільно віднести інститут, який визначає межі компетенції контролюючих органів та її склад. Зрозуміло, що перш за все йдеться про сукупність норм, якими визначається компетенція податкових органів. Водночас це не позбавляє доцільності виокремити і певну сукупність норм, що регулюють повноваження інших органів, які здійснюють контроль за справлянням платежів, котрі не є безпосередньо податками чи зборами, або контроль за сплатою яких здійснюється не лише податковими органами. Це такі платежі як,

наприклад, мито. Розглядаючи зміст цього інституту як елемент складного інституту податкового контролю, треба враховувати межу комплексного податково-адміністративного регулювання. На наш погляд, податкове регулювання в цьому сенсі має зосереджуватись саме на податкових аспектах відносин, залишаючи в сфері адміністративно-правового регулювання всі відносини, які стосуються організаційної побудови податкових органів. Складний інститут податкового контролю об'єктивно включає до себе і сукупність податково-правових норм, якими здійснюється певна формалізація інструментів, засобів контролю, деталізація методів та видів податкового контролю (підстав, предмета, термінів та наслідків).

Складний інститут податкової відповідальності претендує на виділення його як самостійного розділу, виходячи з того, що податкова відповідальність на сьогодні формується як відносно закінчена конструкція. У цьому контексті складно погодитись з тим, що у Податковому кодексі України замість поняття «податкова відповідальність» використовується «фінансова відповідальність». Такий підхід не відбиває змісту, природи відносин оподаткування. Окремий інститут податкового правопорушення охоплює сукупність норм, які визначають як зміст та ознаки податкового правопорушення, так і окремі елементи складу податкового правопорушення. Особлива увага останнім часом приділяється деталізації суб'єктивної сторони податкового правопорушення, вини. Умисел як форма вини породжує кардинальні несприятливі наслідки, що пов'язуються з збільшенням штрафних санкцій. Як самостійний інститут виділяється і сукупність податково-правових норм, які регулюють оцінку та наслідки конкретних видів податкових правопорушень.

Складний інститут податкових процедур, на наш погляд, являє собою розділ, який найбільш інтенсивно розвивається останнім часом. До того ж у межах цього складного інституту йдеться про поєднання інститутів, що мають виключно податково-правову природу, та інститутів, які формують комплексний режим

регулювання на межі податкового та адміністративного права. Процедури виконання податкового обов'язку складають окремий інститут, який забезпечує реалізацію матеріальних приписів, які визначені інститутом податкового обов'язку та деталізують поведінку зобов'язаних осіб з чітким додержанням приписів законодавства. Але треба враховувати, що складний інститут податкового обов'язку включає і сукупність норм, котрі передбачають застосування примусу (інститут забезпечення виконання податкового обов'язку). Саме тому інститут забезпечення виконання податкового обов'язку вже включає до себе податково-правові норми, які зосереджуються на врегулюванні конфліктних відносин при порушенні податкового законодавства. Податково-правовим є і інститут процедурного забезпечення податкового контролю, який включає норми, що забезпечують здійснення контрольних засобів суб'єктами владних повноважень. Певний комплексний характер набувають у цій підсистемі два інститути: інститут апеляційного адміністративного узгодження та інститут судового вирішення податкових спорів. Перший із них будується нормами, на підставі яких регулюються процедури узгодження позицій та інтересів платників податку і контролюючих органів у межах ієрархічної організаційної побудови податкових органів. Він визначає підстави та наслідки звернення платника щодо оскарження рішення податкової інспекції до суб'єкта, який знаходиться на вищому рівні організаційної побудови системи контролюючих органів. Саме узгодження суто податкових норм та адміністративно-правових норм, які визначають організаційну структуру контролюючих органів і надають певного комплексного публічного характеру цьому інституту. Подібний характер має й інститут процедурного вирішення податкових спорів у судах. Більш того, у межах даного інституту виникає проблема і узгодження норм кодифікованих законодавчих актів [167; 85]. Ще більшої проблемності додало цьому прийняття Закону «Про адміністративну процедуру». При визначенні адміністративно-податкової комплексності подібних інститутів треба мати на увазі, що сумісний

вплив норм забезпечується через застосування однотипних публічно-правових засобів регулювання, в основі яких лежить імперативний метод.

Особлива частина підгалузі податкового права структурована за видами платежів, які включені до податкової системи України. На наш погляд, вона може залишатись приблизно в такому вигляді, як і послідовність розміщення законодавчих інститутів в чинному Податковому кодексі України, або сформувати окремі підрозділи Особливої частини залежно від типів податків (наприклад, непрямі податки, місцеві податки та збори і т. д.), про що йшлося вище. У разі формування Особливої частини податкового права як сукупності інститутів, може бути доцільно послідовність їх формувати залежно від значення окремого податку, починаючи з податку на додану вартість.

1.2. Співвідношення системності та комплексності податкового законодавства.

1.2.1. Системність податкових законодавчих актів.

Як відомо, системність є однією із принципових ознак організації правового впливу на регулювання поведінки учасників відносин [51, с. 360–363]. Аналізуючи системний вплив на упорядкування дій або бездіяльності суб'єктів, важливо розмежовувати правову системність та законодавчу системність. Універсальними чинниками структурування системи права виступають предмет та метод правового регулювання, принципи та інтереси і потреби окремих осіб [260, с. 174]. Практично, з подібним підходом співпадає і визначення системи права. Так, вона визначається як система «... створена в результаті діяльності людей, інтегрована принципами права, зумовлена поєднанням приватних і публічних інтересів, сукупність правових норм, внутрішня організація якої характеризується їх єдністю, узгодженістю, диференціацією та групуванням у відносно самостійні структурні утворення» [71, с. 143]. Водночас система законодавства передбачає виділення цілісної, внутрішньо узгодженої сукупності

чинних нормативно-правових актів, яка характеризується відповідними ознаками (цілісність, зв'язок з системою права, результат нормотворчості, системність внутрішніх зв'язків, структурованість, диференціація, узгодженість, понятійна єдність) [260, с. 188–189].

Правова системність узагальнює формування певних сукупностей правових норм та відображає побудову як системи права в цілому, так і узгодженість в її межах окремих правових галузей, підгалузей, інститутів. Визначаючи підстави поєднання відповідного типу правових норм, треба виходити із чіткого визначення об'єкта правового впливу, системи учасників, методів, якими упорядковується їх поведінка. Системна побудова в цій ситуації може розглядатися як шлях від типу до різновидів. Так, право як система упорядкування поведінки суб'єктів розподіляється на блок публічного та приватного. Кожен із цих блоків включає низку типових галузей права. «Поділ права на публічне і приватне має починатися із розмежування відносин, що регулюються публічним і приватним правом. Публічне право – це підсистема права, яка регулює відносини, пов'язані з діяльністю публічної влади (державної влади та місцевого самоврядування)... Приватне право – це підсистема права, що регулює такі відносини між суб'єктами права, які прямо не стосуються публічної влади. Приватноправові відносини пов'язані з реалізацією інтересів окремих осіб, які визначаються і захищаються правом (приватний інтерес)» [71, с. 145]. Традиційно розмежування права на публічне та приватне здійснюється за такими підставами, як предмет та метод регулювання, склад, інтерес, суб'єктні та об'єктні ознаки [260, с. 177–179].

У системі публічного права як раз і виділяються норми, які забезпечують правовою оболонкою відносини щодо руху публічних коштів (галузь фінансового права). Сукупність фінансово-правових норм передбачає два аспекти системності. Йдеться про системність як формування стійких зв'язків з іншими галузевими угрупованнями правових норм, які також передбачають

регулювання обігу грошових коштів. Саме тому важливо, розглянувши обіг грошових коштів як цілісне явище, розкласти його на складові відповідно до предмета та методу кожного галузевого регулювання. До цього має об'єктивно доєднатись реалізація задачі визначення та узгодження меж кожної окремої правової галузі в умовах забезпечення системного правового впливу на рух грошових коштів.

Відповідна спеціалізація правових норм спрямована не лише на формування окремих однорідних груп, але й досягнення ефективного правового впливу. Але слід зважати, що однорідність як породжується, так і забезпечується єдиними типовими засобами впливу на поведінку суб'єктів відносин. Якщо публічність закладає певний єдиний знаменник під всі галузі, які упорядковують поведінку учасників шляхом владних наказів, то їх деталізація залежно від особливостей предмета, суб'єктного складу, мети як раз і забезпечують досягнення максимального ефекту в їх застосуванні. Навряд чи послідовним є погляд на галузь права як абсолютно однорідну сукупність правових норм. В основі такої однорідності знаходиться, перш за все, предмет правового регулювання, який включає «... такі суспільні відносини, упорядкування яких можливе і водночас доречне саме за допомогою юридичних засобів і способів... які визначають межі правового регулювання, поза якими воно стає неефективним» [71, с. 97].

Предметна єдність правової галузі не виключає, а обумовлює прояв відповідної специфіки предметних відносин, що визначає диференціацію цілісної галузевої групи правових норм на окремі блоки. Такими блоками виступають внутрішні галузеві інститути. Так, оцінюючи місце податкового права у системі права, треба чітко визначитись з його проміжним характером. З одного боку, податкове право – внутрішнє структурне утворення фінансової правової галузі (підгалузь чи складний інститут), з іншого, – складний характер податкових відносин обумовлює диференціацію податково-правових норм на окремі інститути, які упорядковують справляння окремих податків та зборів.

Сукупність податково-правових норм являє собою складну систему, що об'єднує однорідні правові інститути. Причому однорідність останніх не дозволяє диференціювати їх на ще більш вузькі групи. Інститут права виступає як окрема група норм права, які регулюють певний вид однорідних суспільних відносин. Він є базовим рівнем об'єднання норм права та характеризується: а) певним видом однорідних суспільних відносин; б) виступає як складова цілісної галузі права; в) характеризується відносною автономністю, що забезпечує специфіку у системі цілісного правового галузевого регулювання; г) виділяється особливим предметом, статусом суб'єктів, поняттями [260, с. 184–185].

Системне поєднання податково-правових норм передбачає виділення групи податкових норм, які мають узагальнене значення і мають деталізуватися по кожному різновиду окремого платежу. Так, визначивши родові поняття платника, законодавець у подальшому деталізує його по кожному окремому податку, закріплюючи особливі ознаки і відповідно додаючи специфічності в режим виконання такою особою податкового обов'язку. У цих умовах через структурування системи податково-правових норм забезпечується формування як загальних, так і спеціальних режимів. Водночас справляння окремих податків та зборів гарантує видові особливості базових інститутів податково-правових норм та встановлення системи раціональних, ефективних зв'язків між ними.

З'ясовуючи природу системності правового регулювання податкових відносин, треба розмежовувати такі поняття, як структура та система [115, с. 508–509]. Перше із них (структура) виражає внутрішню побудову елементів, формування базових, найпростіших податкових інститутів, тоді як друга (система) уособлює логічну пов'язаність податково-правових норм, що об'єднані в базові інститути. За таких обставин важливим є не лише структурування таких сукупностей податково-правових норм, але й врахування, аналіз, перспективи зв'язків між базовими інститутами, підстави об'єднання їх в єдину цілісну

систему.

Системність законодавча деталізує предметну визначеність законів та підзаконних актів. «Формальна визначеність права є його невід'ємною властивістю, що передбачає необхідність закріплення норм права у формальних джерелах права, зокрема в нормативно-правових актах (законодавстві)» [260, с. 188]. Побудова ефективної узгодженої системи законодавства передбачає декілька обов'язкових умов: а) додержання чіткості нормотворчих процедур, за наслідками яких і з'являється відповідний законодавчий акт; б) додержання виваженої ієрархії в побудові системи законодавства відповідно до юридичної сили актів, що складають відповідну систему; в) узгодженість предметного регулювання та методів, які для цього використовуються при регулюванні актами, що знаходяться на нижчих щаблях ієрархії виключно при умові делегування їм цього актами, що перебувають в ієрархії вище; г) організації системного узгодження актів при виключенні підстав колізій, як між актами, які знаходяться на різних рівнях побудови системи законодавства, так і однорівневими актами.

Система податкового законодавства формується під впливом комплексу об'єктивних та суб'єктивних чинників, що включають предмет регулювання, метод правового впливу, за допомогою яких законодавець намагається найбільш повно і точно врегулювати відповідну групу суспільних відносин [115, с. 515]. Відповідно до ст. 3 Податкового кодексу України податкове законодавство України складається з Конституції України; цього Кодексу; 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 цього Кодексу та законів з питань митної справи; рішень

Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими цим Кодексом [167].

Характеризуючи систему податкового законодавства треба мати на увазі, що навряд чи доцільно уявляти її як сукупність однорідних законодавчих актів. Однорідних законодавчих норм – так, але не однорідних законодавчих актів. Не можна виключати ситуацій, коли цілісний законодавчий акт (закон, указ, постанова і т. д.) утворено шляхом поєднання законодавчих норм, які уособлюють різні типи регулювання (публічне та приватне). Але законодавчий вплив на певні однорідні відносини можна здійснювати лише однорідними засобами, притаманними саме цим галузевим інструментам. Системна однорідність у законодавчому регулюванні формується на інших підставах. Навряд чи в даній ситуації можна наголошувати на включенні до системи податкового законодавства цілісного кола законодавчих актів. Зрозуміло, що основу такої системи складають саме податкові закони, які сформовані винятково податково-правовими нормами. Але не можна виключати і об'єктивне знаходження в цій системі окремих законодавчих норм, які регулюють податкові відносини, але входять часткою (розділом) до законодавчого акта, який регулює не податкові відносини і має комплексну природу.

Принциповою умовою в побудові системи податкового законодавства є формування ієрархії актів, розташування їх у цій системі залежно від юридичної сили, характеру впливу на поведінку учасників податкових відносин. Юридична сила являє собою властивість нормативно-правових актів та встановлених ними норм права, що є основою для визначення співвідношення їх взаємної ієрархічної підпорядкованості у системі нормативно-правових актів. Така ієрархія зумовлюється сукупністю ознак, що випливають із засад конституційного ладу в Україні, компетенції та територіальної юрисдикції суб'єкта правотворчої діяльності. Ці умови визначаються безпосередньо Конституцією України та

законами [230].

В Україні наразі склалась така ієрархія нормативно-правових актів [230]:

1) Конституція України, яка у системі нормативно-правових актів України має найвищу юридичну силу і є обов'язковою до виконання на території України. У контексті податково-правового регулювання треба розуміти, що конституційний вплив на упорядкування податкових відносин здійснюється через декілька типів конституційних норм. З одного боку, це ті норми, які закладають організаційні засади формування податкової системи тощо (наприклад, конституційне визначення адміністративно-територіальної побудови України формує засади дворівневої податкової системи). З іншого, – це конституційні норми, які є безпосередньо засадничими в організації податкового регулювання. Так, ст. 92 Конституції України визначено, що виключно законами України встановлюються система оподаткування, податки і збори. Такий же засадничий характер має ст. 67 Конституції України, якою закріплено характер та склад податкового обов'язку;

2) чинні міжнародні договори України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, укладаються відповідно до Конституції України та мають на території України вищу юридичну силу, ніж інші нормативно-правові акти і є обов'язковими до виконання на території України. При колізії норм застосовуються правила міжнародного договору [167]. Активізація використання норм міжнародного договору обумовлена інтенсивним розвитком міждержавних відносин в умовах євроінтеграції України. Подібний розвиток міждержавних відносин передбачає поєднання двох тенденцій. По-перше, міжнародні угоди та договори мають чітко відобразити сучасний стан відносин і охопити констатацію цього рівня розвитку відносин в відповідному правовому приписі. По-друге, подібні норми мають чітко відображати певну передбачуваність, прогностичність у врахуванні перспектив розвитку таких відносин. Це також має передбачатися в подібному впливі міжнародних договорів;

3) закони, які приймаються на основі Конституції України, чинних міжнародних договорів України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, мають на території України вищу юридичну силу, ніж інші нормативно-правові акти і є обов'язковими до виконання на території України. У регулюванні податкових відносин таким законом виступає Податковий кодекс України. Відповідно до ч. 1 ст. 11 Закону України «Про правотворчу діяльність», кодекс – це закон, який створений шляхом систематизації норм права, містить загальні засади, на підставі яких комплексно регулює однорідну сферу суспільних відносин, забезпечуючи стабільність правового регулювання. Прийняття Податкового кодексу України в 2010 році обумовило заміну єдиним кодифікованим законом низки законодавчих актів, які регулювали податкові відносини.

Значущість закону пояснюється особливістю законотворчої процедури, узагальненістю приписів, системністю спрямування правового впливу. Норми закону виражають стратегічні цілі та засоби правового упорядкування відповідного типу відносин, тоді як підзаконні акти деталізують та конкретизують ці завдання на підставі делегування їм цього саме законом. Податковий закон визначає повноваження суб'єктів, об'єкт правового регулювання, виступаючи основним актом, що спрямовується на регулювання податкових відносин;

4) постанови Верховної Ради України, укази Президента України приймаються на основі та на виконання Конституції України та (або) законів, чинних міжнародних договорів України і є обов'язковими до виконання на території України. Подібні підзаконні акти складають особливу групу законодавчих актів, які деталізують положення Конституції України і законів України [93]. Вони спрямовуються на регулювання відносин, які нерегульовані на рівні закону і спрямовуються на більшу деталізацію форм і засобів правового впливу. Саме за рахунок подібних актів досягається поєднання оперативності та

системності законодавчого впливу. У такій ситуації стрімка зміна тих суспільних відносин, які не вимагають прийняття нових норм законів, враховується саме через оперативне прийняття цього типу підзаконних актів. «... Мобільні зміни податкових законів в умовах ситуації, яка швидко змінюється, не завжди можливі, і саме указом створюється можливість швидкого та адекватного реагування податкового законодавства на податкові відносини, які вимагають негайного коригування» [115, с. 574];

5) постанови Кабінету Міністрів України, нормативно-правові акти Національного банку України приймаються на основі та на виконання Конституції України та (або) законів, чинних міжнародних договорів України, постанов Верховної Ради України та указів Президента України, мають на території України вищу юридичну силу і є обов'язковими до виконання на території України. Підстави того, що Кабінет Міністрів України є вищим органом у системі органів виконавчої влади [93], закладають принципові засади похідності та підпорядкування актів Кабінету Міністрів України від актів, які знаходяться вище них в ієрархії податкового законодавства. Визначаючи місце і значення актів КМУ в системі регулювання податкових відносин, треба віддати перевагу актам, що мають нормативне значення. Саме вони відображають компетенцію цього органу щодо сфери та завдань регулювання податкових відносин, загальних принципів, завдяки яким це здійснюється.

Конкретне місце нормативно-правового акта серед інших нормативно-правових актів в горизонтальній (предметно-галузевій) структурі правової системи визначається на базі єдиного класифікатора галузей законодавства України. Ступінь відповідності нормативно-правового акта існуючій ієрархії нормативно-правових актів у правовій системі є дуже важливим, виходячи з принципового положення про те, що нормативно-правовий акт діє не ізольовано, а як складовий елемент узгодженої системи таких актів. Тому кожен нормативно-правовий акт, враховуючи предмети регулювання, має перебувати в цій системі

на своєму, тільки йому належному місці, не вступаючи в суперечність з іншою частиною законодавства.

Досліджуючи питання системної узгодженості податкового законодавства, співвідношення актів, які складають цілісний комплекс, принципово важливо звернути увагу на ст. 19 Конституції України, яка регламентує, що правовий порядок в Україні ґрунтується на засадах, відповідно до яких ніхто не може бути примушений робити те, що не передбачено законодавством. Органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, у межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [93]. Тож об'єктивне місце кожного законодавчого акта в цілісній системі податкового законодавства залежить від: а) юридичного факту, підстави прийняття акта; б) відповідності повноважень органу, який ініціює та приймає відповідний законодавчий акт; в) конституційних можливостей, способу реалізації нормотворчості.

Концептуальна оцінка нормативно-правового акта передбачає визначення сфери суспільних відносин, які він має регулювати, і відповідної галузі права, до якої він належить, а також предмета і методу регулювання конкретного виду цих відносин і засобів впливу на поведінку їх учасників. Предмет податкового регулювання охоплює відносини, які гарантують формування дохідних частин бюджетів. І тут йдеться не про те, що вони охоплюють усі джерела бюджетних надходжень. Податкові надходження є лише одним із чотирьох джерел, які формують бюджетні доходи [20]. Податкові відносини, виступаючи предметом правового впливу податково-правових норм, характеризуються низкою особливостей: пов'язуються з реалізацією податкового обов'язку; виникають та існують на підставі податково-правових норм; виражають державну волю та інтерес у сфері оподаткування; мають організаційно-майновий характер; узгоджують суб'єктивні права та обов'язки; гарантуються можливістю застосування державного примусу [115, с. 489–492].

Упорядкування подібного типу відносин здійснюється сукупністю типового методу з притаманними виключно йому податково-правовими особливостями. Традиційний імперативний метод правового регулювання характеризує будь-який публічно-правовий вплив на певний тип суспільних відносин, які виражають предмет правового регулювання. Водночас не можна вважати, що метод однаковий для всіх публічних галузей права. Метод податково-правового регулювання характеризується певними особливостями, в основі яких знаходиться специфіка податкових відносин [115, с. 499–502]: не базується на вертикальній субординації; власні приписи виходять від органів, які спеціально утворені державою для фінансової діяльності; не передбачає повного підпорядкування одного суб'єкта іншому; передбачає жорсткий ступінь імперативності; стосуються специфічного об'єкта – публічних грошових фондів.

Певною альтернативою динамічності, або навіть ознакою, що характеризує системність, є ознака стабільності [52, с. 40–43]. Принципово важливим у цій ситуації враховувати, що система має складатися із таких елементів, які відповідають сталим особливостям, що характеризують єдність систем на відносно тривалий період часу. Критерій стабільності характеризує при цьому не лише загальні засади правового регулювання, але й принципові аспекти нормозастосування, вирішення спірних відносин. Стосовно вихідних засад правового регулювання яскравим прикладом є наявність принципу стабільності серед системи принципів оподаткування.

Значення принципу стабільності треба розглядати в двох аспектах [112, с. 72]. У загальноправовому значенні він створює умови для усталеності правозастосування, формує підстави стабільності як всієї системи права, так і окремих її складових елементів. Він гарантує виваженість нормотворчої діяльності, забезпечуючи спланованість появи та корегування змісту відповідних нормативних положень. Спеціально-галузевий аспект реалізації принципу стабільності гарантує послідовність практики, створює підстави динамічного

переходу від застарілих правових норм до нових.

Урахування принципу стабільності гарантує і стабільність судової практики, формування єдиних підходів щодо розв'язання податкових спорів. Саме тому цікавою здається оцінка принципу стабільності в рішеннях Верховного Суду. Непоодинокі випадки, коли оскарження податкового повідомлення-рішення платниками будується на невідповідності їх саме принципу стабільності. Аналізуючи зміни щодо встановлених ставок податку, збільшення на підставі цього податкового навантаження, платники посилаються на порушення стабільності оподаткування.

На прикладі постанов Верховного Суду, в яких зроблено висновок щодо змін ставок з рентної плати за користування надрами для видобування природного газу, можна дійти висновку, що ставка не може змінюватись менш ніж за 6 місяців до початку нового бюджетного періоду. Водночас Верховний Суд посилається і на те, що принцип стабільності податкового законодавства скеровується з метою дотримання певного порядку внесення змін до будь-якого з елементів податку. До того ж треба мати на увазі, що пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України, встановлюючи обмеження, які виражаються в змісті принципу стабільності, не передбачає ніяких несприятливих наслідків для порушника.

Розглядаючи природу принципу стабільності у режимі управління податковими відносинами, Верховний Суд виходить з того, що при корегуванні ставки податку не було змінено вітчизняну систему оподаткування щодо переліку запроваджених податків та зборів. Розподілення норм права на типи передбачає і різний вплив на поведінку учасників відносин. Типові норми забезпечують узагальнений, безпосередній вплив на суб'єктів правовідносин, встановлюючи загальні вимоги, які не враховують окремих особливостей статусу окремого учасника відносин. Спеціалізовані норми зазвичай безпосередньо відносини між особами не регулюють, а сприяють реалізації норм – правил

поведінки і у такий спосіб опосередковано беруть участь у правовому регулюванні суспільних відносин. До спеціалізованих норм відносяться, зокрема, норми – принципи – найбільш загальні, стабільні та імперативні норми, закріплені у праві, які є концентрованим вираженням найважливіших сутнісних ознак та цінностей, що притаманні системі права і визначають її характер та напрямки подальшого розвитку».

«Єдність податково-правового інституту як сукупності однорідних правових норм не виключає їх внутрішньої спеціалізації, спрямованості на регулюючий вплив щодо видового прояву загальнородових податкових відносин. Узгодження загальних та спеціальних засад у податковому праві й обумовлює об'єднання податково-правових норм у відповідні групи», – стверджують науковці [115, с. 162]. Важливо мати на увазі у цьому випадку, що внутрішня класифікація податково-правових норм, які утворюють єдину систему, здійснюється не заради класифікації, а виходячи з того, що диференціація податкових норм на відповідні групи обумовлюється різними режимами їх реалізації [115, с. 162–194]. Саме цим і відрізняється розподілення норм на загальні та спеціалізовані, коли розмежування стосується їх характеру, форми вираження, але і відповідних правових наслідків як при безпосередньому додержанню припису, так і при його порушенні.

Системність, набуваючи стабільного характеру, обумовлює застосування правових принципів в об'єднаному режимі, який забезпечує спільний вплив на відповідні явища. Саме тому кожен окремий принцип оподаткування не можна аналізувати відокремлено від інших принципів, які формують всю систему. Принцип стабільності не можна розглядати окремо від принципу загальності оподаткування чи фіскальної достатності. Система принципів як основних засад правового регулювання являє собою об'єднану, взаємопов'язану сукупність вимог до всіх учасників податкових відносин. Враховуючи їх, має будувати свою діяльність законотворчий орган, реалізовувати повноваження орган контролю,

виконувати обов'язки та реалізовувати права платники податків.

Наявність у Верховної Ради України повноважень щодо прийняття законів [93] гарантує їй можливість на власний розсуд визначати їх зміст. Це положення ставить під сумнів твердження стосовно того, що в разі прийняття законів щодо зміни оподаткування без врахування темпоральних меж, норми таких законів не підлягають застосуванню. Подібні висновки не можуть обмежувати законодавчих повноважень Верховної Ради. Більше того, ні в Конституції України, ні у Податковому кодексі України немає норм, які б зобов'язували Верховну Раду України запроваджувати особливий порядок введення в дію норм щодо питань оподаткування. Саме тому норму-принцип, що гарантує стабільність податкового законодавства, не можна відносити до норм, які змінюють порядок набрання чинності нових умов оподаткування.

Важливою ознакою реалізації принципу стабільності є те, що він, будучи інтегрованим до засобів упорядкування поведінки учасників податкових відносин, відстрочує правозастосування на певний строк. «Піврічний термін розбіжності між моментом прийняття законодавчої норми та моментом набрання нею чинності закладає об'єктивну та необхідну можливість платнику пристосуватися до зміни умов оподаткування... Послідовним виглядає характеристика принципу стабільності через «стабільність та передбачуваність». Дійсно, стабільність як незмінність податків та зборів, умов їх стягнення протягом певного терміну часу формує не лише впевненість платника, знаходження ним найбільш раціональних форм виконання податкового обов'язку, але й логічність об'єктивних змін податкового законодавства» [112, с. 72]. У таких умовах фактично йдеться про узгодження підстав вибору платником найбільш зрозумілого та сприятливого для нього режиму оподаткування. Саме через принцип стабільності складається можливість слушного прийняття рішення платником щодо справляння свого податкового обов'язку.

Треба погодитись з тим, що принцип стабільності податкового

законодавства є структурною складовою такого елементу принципу верховенства права, як правова визначеність. Стабільність у податковому регулюванні передбачає законні очікування зобов'язаної особи щодо незмінності правил оподаткування на відповідний період. Однак це має узгоджуватись із правом Верховної Ради України приймати закони відповідно до інтересів суспільства. Не можна не звернути увагу і на те, що податкове законодавство не висуває безумовної необхідності прийняття рішень на користь платника податків [167]. Суперечність двох або більше норм одного акта не породжує можливість множинного розуміння прав та обов'язків платника. Вирішення спору в умовах сумніву виключно на користь платника можлива лише у випадках, коли загальноновизнані прийоми тлумачення не досягають мети.

Вимога ст. 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод стосовно того, що кожна фізична або юридична особа має право мирно володіти своїм майном, не обмежує державу в праві прийняття законів, що необхідні для здійснення контролю за користуванням майном і реалізації загальних інтересів при справлянні податкового обов'язку. Усталена практика Європейського суду з прав людини вважає допустимим втручання у право власності за таких умов: а) переслідує легітимну мету; б) є пропорційним; в) не становить надмірного тягара, забезпечуючи справедливий баланс між інтересами особи і суспільства [247].

Подібний приклад є свідченням важливості досягнення балансу інтересів учасників податкових відносин. Звісно, що податкові відносини відрізняються принциповою конфліктністю. «Податкове право є єдиною сферою права, в якій за нормального стану відносин, тобто за відсутності правопорушень із боку будь-якої зі сторін, відбувається вилучення грошових коштів з власності суб'єктів – у цьому сенс оподаткування, власне, і полягає» [66, с. 14]. Тобто стягнення з платника, які нагадують за формою обов'язкові штрафні санкції, відбуваються без будь-яких порушень законодавства. Більш того, законодавство закріплює

безумовні підстави своєчасного і повного перерахування коштів в рахунок податків. Саме тому і є логічною побудова такої конструкції оподаткування, щоб для платника сплата податку виглядала не карою або санкцією, а набувала форми об'єктивної плати за життя в існуючому суспільстві.

Але конфліктна характеристика відносин оподаткування зовсім не означає неможливості вирішення відповідних спорів. Навряд чи це може відбуватися при виключному вирішенні цілей, зацікавленості одного із учасників. Саме збалансування інтересів, зустрічні поступки при розв'язанні конфліктності і є шляхом подолання суперечностей. Суспільний інтерес в цих умовах має розширене тлумачення. Об'єктивними є широкі межі розсуду, які надаються законодавцю. Суспільний інтерес, який реалізується через рішення законодавця, має бути заснований на розумних міркуваннях [244]. Держава має право користуватися широкими межами розсуду як при виборі засобів примусового виконання наказів, так і при виправданості наслідків таких наказів. Головне при цьому – досягнення мети, яка міститься у Законі та враховує баланс загальних інтересів [247].

Досягнення балансу інтересів базується також на приписі ч. 3 ст. 13 Конституції України, відповідно до якого держава забезпечує захист прав усіх суб'єктів права власності і господарювання, соціальну спрямованість економіки. Це означає, що усі суб'єкти права власності рівні перед законом, державна власність також знаходиться у відповідному режимі захисту. Захист права власності обумовлює і державне стимулювання соціальної спрямованості економіки, що кореспондується із вимогою виконання податкового обов'язку [93] та деталізацією цього Податковим кодексом України при визначенні принципів податкового законодавства [167].

Цікавою є і аргументація широкого розуміння принципу стабільності Постійним третейським судом (м. Лондон). Ним прийнято як аргумент обґрунтування підвищення ставки податку станом економічної, політичної та

воєнної кризи. Саме з цим пов'язується необхідність задоволення надзвичайних державних потреб. Останні визначені як тимчасові, які мають бути скасовані при стабілізації ситуації. «Суд визнав, що держава Україна в такій ситуації має досить широкі повноваження щодо підвищення ставок у податковій сфері як тимчасовий крок реагування на надзвичайну ситуацію загальнодержавного рівня». Стабільність має загальне застосування, що не виключає підвищення розміру ставок. Вимоги законодавства не є спеціальними зобов'язаннями, які захищені від подальших змін. Підвищення податкових ставок відповідає законній політичній меті – мобілізації коштів в умовах реальної загрози військової агресії. Економіко-політична ситуація в державі відбивається і в змісті законних очікувань, яке корегується глибокою економічною кризою. Саме тому тимчасовий крок реагування в умовах надзвичайної ситуації в державі не руйнує законних очікувань, які обумовлюють суверенне право держави приймати закони відповідно до суспільних інтересів.

Підвищення податкових ставок не порушує норми Конституції України і виступає пропорційним щодо втручання держави у право власності платників податків. Це є певною об'єктивною та логічною формою забезпечення балансу між публічними та приватними інтересами. Саме тому принцип стабільності має застосуватись узгоджено із принципами загальності оподаткування, фіскальної достатності, соціальної справедливості. Принципи оподаткування відбивають одну із найбільш системоутворюючих проблем регулювання податкових відносин. «Принципи побудови, функціонування податкової системи необхідно розглядати в системі матеріальних і процесуальних принципів, які застосовуються під узагальненим поняттям принципів оподаткування» [114, с. 39].

Послідовним є висновок Верховного Суду стосовно того, що норми пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України не відмінюють дію норми, якою встановлено податок, збір, будь-який елемент податку чи збору, та мають бути

прийняті не пізніше ніж за 6 місяців до початку бюджетного періоду, в якому запроваджуються такі зміни. Колізія між нормою, що встановлює вихідні засади застосування принципу стабільності, і норми, що гарантує такий період запізнення набуття чинності припису податкового закону – відсутня. Підставою такого висновку є те, що принцип стабільності застосовується в системному зв'язку з іншими принципами податкового законодавства. Саме таким чином формуються системні вихідні засади регулювання стабільності у податкових відносинах.

1.2.2. Комплексність впливу законодавчих норм на упорядкування податкових відносин.

Розглядаючи проблему комплексності в правовому регулюванні, важливо врахувати два принципових моменти. По-перше, співвідношення комплексності та системності. Чи йде в даному випадку мова про синоніми, чи ці поняття принципово відрізняються. По-друге, про яку саме комплексність має йтися. Розуміємо ми під цим комплексність засобів правового впливу, правових норм, правового регулювання в цілому, або маємо на увазі комплексний вплив законодавчих норм. Саме з врахуванням цих аспектів і спробуємо сформулювати погляд на особливості реалізації комплексності в законодавчому регулюванні податкових відносин.

Системність у механізмі упорядкування податкових відносин є наскрізною умовою пошуку і застосування правових засобів щодо організації поведінки учасників податкових відносин. В узагальненому значенні система передбачає об'єднання певної сукупності складових за єдиними однорідними принципами. Система як сукупність взаємопов'язаних елементів характеризується декількома принциповими ознаками. По-перше, вона являє собою єдине ціле, яке складається із всієї сукупності елементів. По-друге, така сукупність елементів

являє собою цілісну конструкцію на підставі існуючих, узгоджених зв'язків між складовими. По-третє, система являє собою в той же час і певний елемент системного групування більш високого рівня. По-четверте, система є сукупністю елементів, які об'єднані для досягнення певної мети. По-п'яте, система може характеризуватись певними темпоральними ознаками, пов'язуючи досягнення мети, для якої вона створена, протягом певного періоду часу.

Характер системності у податкових відносинах вже розглянуто вище. Саме тому навряд чи доцільно робити детальний аналіз цього зараз. Водночас системність у правовому упорядкуванні податкових відносин обумовлює використання системних принципів та підходів на двох рівнях: методологічному та прикладному (практичному). Стосовно методологічного рівня мається на увазі принципова побудова конструкцій, які й уособлюють особливості правового впливу у податковому регулюванні. Вихідні засади з'ясування природи системи права в цілому передбачають аналіз її як сукупності «... впорядкованих і взаємоузгоджених між собою норм права, які характеризують внутрішню будову права. Складовими її елементами є норми права, інститути права, підгалузі та галузі права. Система права є складовою частиною ширшої категорії – правової системи» [23, с. 812].

Система фінансового права як сукупність фінансово-правових норм об'єктивно містить у собі й ті норми, які забезпечують формування публічних доходів. Переважна більшість цього приходиться саме на податкове право. Правові норми саме цього утворення як раз і гарантують повне та своєчасне формування доходів відповідних бюджетів. Тобто, загальним висновком має бути те, що податкове право виступає внутрішнім розділом фінансово-правової галузі. Стосовно деталізації цієї тези склалося кілька підходів. Деякі дослідники розглядають податкове право як фінансово-правовий інститут. «Податкове право представляє собою складний фінансово-правовий інститут, обумовлює об'єднання правових норм у базові, прості податково-правові інститути. Останні

не містять в собі інших підрозділів, а об'єднують податково-правові норми такої системної однорідності, яка не дозволяє принципово диференціювати їх на невеликі групи» [115, с. 68]. «Податкове право – це частина фінансового, тому йому властиві всі особливості фінансового права, а саме: це відносини, які виникають при визначенні владними державними органами видів податків, їх введенні, справлянні, проведенні контролю і притягнення до відповідальності при порушенні приписів держави» [28, с. 214]. Складно не погодитись з такою системною оцінкою податкового права Л. К. Вороновою. Дійсно, визначаючи природу податкового права як внутрішньої частини фінансово-правової галузі, вона підкреслює призначення податково-правових норм як засобу впливу на учасників податкових відносин стосовно встановлення податкового обов'язку, його виконання зобов'язаними особами та реалізації несприятливих наслідків щодо них при невиконанні такого обов'язку.

Аналогічну позицію висловлює і О. А. Музика-Стефанчук. Вона визначає податкове право як сукупність фінансово-правових норм, які регулюють суспільні відносини, що виникають з приводу встановлення, стягнення податків і обов'язкових платежів з юридичних та фізичних осіб до бюджетів і державних цільових фондів [137, с. 179]. Водночас хотілося б зробити два уточнення. По-перше, мабуть, у сферу податково-правового регулювання входять не лише відносини щодо встановлення податків та зборів, а і певні процедурні відносини щодо введення податків та зборів. Установлення податків та зборів відбувається шляхом прийняття та набуття чинності певного законодавчого акта, але введення потребує деталізації або забезпечення такого припису і іншими актами. Наприклад, місцеві податки та збори в Україні встановлені Податковим кодексом України [167], але для виникнення податкового обов'язку щодо справляння конкретного платежу має бути прийняте рішення відповідної місцевої ради. Безсумнівно, воно приймається на підставі норм Податкового кодексу України з деталізацією його положень. По-друге, погоджуючись із акцентом автора щодо

стягнення податків та зборів як сфери регулювання відносин податково-правовими нормами, хотілося б наголосити на більш влучній орієнтації на справляння. Стягнення, на наш погляд, передбачає вже застосування примусу, є наслідком протиправної поведінки платника, тоді як зміст справляння обумовлює виділення відносин щодо повного та своєчасного виконання податкового обов'язку. Безумовно, якщо у режимі справляння податків та зборів платник допускає порушення податкового законодавства, виникають підстави застосування режиму стягнення як безпосередньо податків, так і відповідних сум донарахування, штрафів.

М. П. Кучерявенко підкреслює, що «податкове право, регулюючи основи формування доходних частин бюджетів, представляє собою комплекс податково-правових норм, які утворюють складний інститут. В основі регулювання лежать відносини, які опосередковують перехід грошових коштів у формі податкових платежів у власність держави. При цьому держава не надає конкретному платнику податків якогось визначеного еквівалента, не приймає на себе у зв'язку з цим будь-яких зобов'язань» [115, с. 48–49]. Дійсно, трансформація власника при з'ясуванні природи податкових відносин та особливостей податкового регулювання має важливе значення. Але аналізуючи подібний підхід, варто підкреслити, що податкове право регулює не лише надходження коштів державі, але і територіальним громадам. Джерелами формування місцевих бюджетів є як безпосередньо місцеві податки та збори, так і значна кількість загальнодержавних.

Погоджуючись в цілому з загальними підставами диференціації, в цьому контексті спробуємо уточнити висновок стосовно інституційної природи податкового права. На наш погляд, сукупність податково-правових норм являє собою вже більш складно структуровану конструкцію, ніж фінансово-правовий інститут. При структуруванні фінансово-правових норм на окремі складові можна дійти висновку стосовно того, що є всі підстави визначення бюджетного

права та податкового права як фінансово-правових підгалузей. В основі цього висновку лежать декілька аргументів.

По-перше, особливі однорідні відносини, які є предметом правового регулювання. Щодо упорядкування податкових відносин – це відносини лише першої стадії обігу публічних фінансів (формування бюджетних доходів) і то лише за рахунок податків та зборів (одне із чотирьох джерел бюджетних доходів). По-друге, особливості прояву методу регулювання. По-третє, особлива форма податкового законодавства. Лише бюджетні і податкові відносини регулюються кодифікованими актами. Саме тому, на наш погляд, є всі підстави сьогодні визначати податкове право як фінансово-правову підгалузь.

Водночас не можна ігнорувати й ще один рівень аналізу системності. Податкове право як система податково-правових норм не існує відокремлено від системи права в цілому. Саме тому система податкового права виступає лише як один із елементів, який будує систему вищого рівня – систему права. У такому контексті аналіз системності податкового права об'єктивно обумовлює врахування та аналіз відносин, форм узгодженості між елементами, які складають таку систему вищого гатунку. Тобто має йтися про відносини між системою податкового права та іншими галузевими чи підгалузевими системами.

Учені переконані у принциповій неприйнятності поширити тезу про одночасне регулювання одних і тих фінансових відносин нормами фінансового і інших галузей права на випадки, коли такою іншою галуззю права не є конституційне право. Лише субсидіарне регулювання і регулювання за аналогією передбачають, що положення фінансового законодавства будуть регулювати відносини, що є предметом інших галузей права, а положення інших галузей законодавства будуть регулювати фінансові відносини» [154, с. 113]. Вирішення такої суперечності вимагає чіткого розмежування фінансових відносин як системного суспільного явища та фінансових відносин, регулювання яких здійснюється через фінансово-правові засоби. Вони співвідносяться як загальне

та спеціальне.

Загальні фінансові відносини є сферою впливу майже всіма правовими галузями. У будь-якій галузі можна знайти конструкції, які виражають певні різновиди грошових, фінансових аспектів (вартість товару, заробітна плата, вартісна оцінка землі, штраф і т. д.). Кожна із галузей права виокремлює відповідно до притаманних саме їй особливостей свою сферу регулювання фінансових відносин. Тобто, цілісне упорядкування суспільних фінансових відносин відбувається шляхом об'єднання галузевих різновидів суспільних відносин, які є предметом правового регулювання кожної окремої галузі. Так, саме відповідна частка фінансових відносин відводиться для правового регулювання сукупності фінансово-правових норм. Це передбачає те, що подібні фінансові відносини виражають обіг виключно публічних коштів, власниками яких виступає держава та територіальні громади. Це і обумовлює зв'язок фінансово-правової галузі з іншими правовими галузями. Зрозуміло, що характер таких зв'язків буде залежати від типу галузі права (публічне чи приватне) та меж, на кордоні яких узгоджується націленість правового впливу.

Прикладний (практичний) аспект системи у податковому регулюванні пов'язується із з'ясуванням системних підходів у побудові податкового законодавства, податкової системи, системи прав та обов'язків платників податків та зборів, повноважень контролюючих органів. Визначальний системний підхід має бути зосереджений перш за все, на упорядкуванні сукупності законодавчих норм. «Система законодавства – форма зовнішнього прояву (об'єктивації) норм права, засіб їх організації у правові акти. Має вертикальну і горизонтальну будову. Її структура виражається у єдності, об'єктивності, визначеності, а також у розподілі законів та підзаконних нормативно правових актів за галузями та інститутами права» [23, с. 812]. Система законодавства як цілісна, внутрішньо узгоджена сукупність нормативно правових актів характеризується: а) цілісністю; б) зв'язком з системою права; в)

виступає результатом діяльності нормотворчого суб'єкта; г) системністю внутрішніх складових; д) структурованістю; є) диференціацією; е) узгодженістю; і) термінологічним апаратом [260, с. 188–190]. Закінчений варіант системи законодавства обумовлює діалектичний зв'язок її з системою права, де система права визначає зміст системи законодавства, тоді як система законодавства є зовнішнім вираженням системи права.

Аналізуючи системність у податково-правовому регулюванні, навряд чи доцільно детально зупинятися на цій ієрархії. Треба виходити з того, що системність податково-правових норм обумовлює важливість з'ясування трьох аспектів. По-перше, узгодження системи фінансового права і системи податкового права. По-друге, структурування системи податкового права. По-третє, узгодження системи податкового права з іншими не фінансово-правовими галузями та інститутами. Саме на цьому й варто зупинитись детальніше.

На окремих аспектах характеристики змісту та структури фінансового та податкового законодавства акцентували свою увагу провідні фахівці [28; 275, с. 42–45]. Треба погодитись з тим, що система законодавства має бути побудована за певними ієрархічними засадами. Тоді формується чітка конструкція можливості делегування одним актом відповідних вимог до регулювання іншому акту. Саме з таких позицій обґрунтовано систематизується фінансове законодавство шляхом виділення Конституції України – загальних законів – спеціальних законів – статусних законів – указів Президента України – актів органів Державної виконавчої влади – актів спеціалізованих суб'єктів фінансових правовідносин – актів органів місцевого самоврядування та місцевої влади [137, с. 29–30].

Система законодавства обумовлюється характером системи права. Аналізуючи співвідношення системи податкового права і системи податкового законодавства, М. П. Кучерявенко звертає увагу на те, що система податкового законодавства виражає диференціацію податково-правових норм, які складають

систему податкового права. Вона формується під впливом об'єктивних та суб'єктивних чинників (предмет, метод регулювання і т. д.), за допомогою яких законодавець намагається найбільш повно і точно врегулювати відповідну групу суспільних відносин. «Об'єктивність побудови системи податкового права передбачає суб'єктивну реалізацію її у системі податкового законодавства, сукупності податково-правових актів» [115, с. 515]. Водночас не можна не враховувати зворотній зв'язок – обумовленість корегування системи податкового права змінами податкового законодавства. Податкове законодавство найбільш оперативно реагує на суспільні відносини, які змінюються. Трансформація законодавчих норм обумовлює відповідне узагальнення, переформатування системи податкового права. Це має відбуватися вже на підставі формування відповідних правових інститутів у цілісній підгалузевій системі. Про це свідчить і відповідний динамічний процес розвитку податкового права із інституту до складного інституту і врешті набуття форми та змісту підгалузі фінансового права.

Комплексність безпосередньо пов'язується з системністю. У деяких випадках ці два поняття використовуються як синоніми. Фактично комплекс можна вважати різновидом системи, але навряд чи є підстави абсолютно їх ототожнювати. Комплекс також передбачає системне групування елементів на відповідних підставах (однорідності, мети, внутрішніх та зовнішніх зв'язків темпоральних ознак і т. д.), але в умовах комплексності це набуває нового якісного рівня. Йдеться не просто про механічне об'єднання елементів в цілісне утворення, але таке об'єднання, яке передбачає набуття нових якісних властивостей. Ці особливості стосуються як самого комплексу загалом, так і елементів, які його складають. Тобто комплекс можна розглядати як трансформацію системного групування елементів, яке передбачає перехід його на новий якісний рівень змісту та можливостей.

Н. М. Крестовська звертає увагу на те, що диференціація об'єктивного права

на конкретні підрозділи, формування нових галузей та інститутів права залежить не стільки від волі держави та рівня розвитку суспільних відносин, скільки від виникнення та усвідомлення соціальної потреби, інтересу щодо регулювання нових суспільних відносин [96, с. 144]. Подібні вимоги пов'язані як з тими відносинами, які лише виникають і ще не набули відповідного правового регулювання, так і з вже існуючими відносинами, але стосовно яких необхідно принципово реформувати засоби правового впливу. Все це і пояснює відповідні трансформаційні підстави та результати щодо структурування правових галузей та підгалузей.

Розглядаючи комплексність на рівні міжгалузевих нормативно-правових інститутів, Н. О. Левицька виділила такі ознаки, які характеризують їх природу: а) вони є структурною частиною системи джерел права; б) мають загальний для суміжних галузей положення; в) відображають загальні принципи права, що є спільними для деяких правових галузей; г) є відображенням загальних юридичних конструкцій, які притаманні декільком суміжним галузям; д) предметом є окрема сфера суспільних відносин; е) спрямовані на уніфікацію нормативно-правових приписів, формування однотипності в правовому регулюванні [118, с. 23]. Погоджуючись в цілому з таким визначенням ознак комплексних міжгалузевих інститутів, доцільно наголосити, що подібна відокремленість, особливість не означає, що вони перестають залишатися частинами відповідних галузевих утворень. Вони залишаються структурними частинами правової системи, формуючи слухну конструкцію впливу на однорідний блок відносин відповідно до тих режимів регулювання, які об'єднані у межах такого інституту.

Водночас, на наш погляд, між системою та комплексом є певні відмінності. Підстави об'єднання складових елементів в комплексну конструкцію передбачають більш глибокі, змістовні підходи. На відміну від системи як сукупності однорідних елементів, комплекс передбачає і обов'язкову наявність

потужних внутрішніх зв'язків між елементами, що його складають. Саме за рахунок таких зв'язків і формується ефективне функціонування комплексу як явища, досягнення єдиної спільної мети в його функціонуванні. Така ситуація чітко відображає сучасні тенденції, які віддзеркалюють внутрішню галузеву диференціацію права як своєрідну відповідь правової системи на ускладнення системи правових відносин [127, с. 9]. Завдяки подібним міжгалузевим інститутами формується стійкі зв'язки між автономними галузевими структурними конструкціями стосовно регулювання найбільш актуальних на даний час відносин.

«Завдяки міжгалузевим зв'язкам норми різних галузей права не просто впливають з різних сторін на суспільні відносини, а взаємодіють, тобто спільно впливають на них. Метою даної взаємодії є гармонійний розвиток суспільних відносин» [39, с. 67]. Більш того, на наш погляд, у цій ситуації треба враховувати і можливість реалізації певної прогностичної функції права. Тобто має йтися не лише про комплексність в оцінці відносин, які склались, але і стимулювання через відповідні комплексні конструкції такого розвитку суспільних відносин, в якому найбільш зацікавлене на даний момент суспільство.

Головною підставою розвитку комплексних засобів регулювання багато дослідників пов'язують із глобалізаційними процесами. Правотворення у цих умовах деталізується та розширяється в напрямку соціальної спрямованості при активізації участі суб'єктів відносин. Набувають розширення і сфери правового регулювання, нові різновиди суспільних відносин включаються у правовий простір [14, с. 9; 127, с. 10]. Подібні зміни якісного етапу розвитку суспільних відносин обумовлює, на думку Л. М. Добробог, виникнення тенденції комплексності в праві. До них дослідниця відносить: а) необхідність правового регулювання нових сфер соціальної реальності; б) зміни в економіці, соціально – політична трансформація в умовах євроінтеграційних процесів; в) виникнення нових системних правових конструкцій; г) активізація диференціації юридичного

звання [60, с. 3–4].

Комплексність правового регулювання враховує концептуальний підхід до значення комплексності в цілому. Але аналізуючи природу комплексності в праві, не можна ігнорувати певні запобіжники. Якщо допускати підстави комплексного правового регулювання, то маємо обґрунтувати можливість сумісного, одночасного застосування засобів правового впливу на поведінку учасників відносин. Характер конкретних засобів правового впливу зумовлюється природою методу правового регулювання.

Комплексність законодавчого регулювання принципово відрізняється від комплексності в правовому регулюванні. Складно уявити єдину збалансовану конструкцію правового впливу, яка одночасно спирається на два принципово різних методи правового регулювання, що мало б відрізнити комплексність правового регулювання. Водночас такий підхід непослідовно схематично розповсюджувати на деталізацію комплексності законодавчого регулювання. Законодавство як сукупність законодавчих норм може об'єднувати норми, які є імперативними за своєю природою та диспозитивними. Більш того, подібне об'єднання законодавчих норм може характеризувати і окремі закони, частина статей яких обумовлює диспозитивні засоби регулювання, тоді як інші ґрунтуються на імперативних приписах.

При аналізі комплексності законодавчого регулювання маємо виходити з принципової різниці цього явища у праві та у законодавстві. Комплексність у праві передбачає як сферу впливу однорідні суспільні відносини, які характеризують предмет відповідного правового утворення (галузі, підгалузі, інституту). Саме ця однорідність відносин обумовлює і однорідність методу правового регулювання і неможливість штучного об'єднання різних за типом засобів впливу на поведінку суб'єктів податкових відносин. Водночас комплексність у законодавстві як сфері впливу передбачає певне коло суспільних відносин, яке може включати і окремі складові, регулювання яких має

здійснюватися різними правовими галузями. Наприклад, відносини щодо здійснення підприємницької діяльності об'єктивно передбачають поєднання норм цивільного, трудового, земельного і податкового тощо законодавства. Отже, комплексність законодавчого регулювання абсолютно об'єктивна та необхідна.

Виходячи з цього, складно логічно обґрунтувати комплексний правовий вплив на межі публічного та приватного права. Сформувати цілісну правову конструкцію впливу, в основі якої поєднувались би імперативний та диспозитивний метод регулювання, навряд чи можливо. Вплив на поведінку учасників відносин здійснюється або шляхом владних наказів, велінь із застосуванням імперативного методу, або шляхом побудови рівноправної сукупності прав та обов'язків суб'єктів, що протистоять одне одному завдяки використанню диспозитивних засобів правового впливу. Тобто, поєднання різних за природою методів правового регулювання в одній комплексній конструкції неможливе.

«Особливості владних приписів у сфері публічної фінансової політики полягають у тому, що їм притаманні категоричний характер... і відсутність оперативної самостійності. Це пояснюється значенням, яке держава надає публічним фінансам для її стабільного функціонування, для забезпечення суверенітету» [138, с. 34]. Дійсно, подібний характер свідчить про саме фінансово правові особливості методу правового регулювання. На відміну від імперативного методу, що застосовується у режимі адміністративно-правового регулювання, в фінансовому праві не вибудовується конструкція організаційно владного підпорядкування, що обумовлює побудову певної вертикалі влади. У основі підпорядкування в фінансовому праві лежать суто економічні (фінансові) критерії, які набули відповідної правової форми.

Хотілося б відразу деталізувати, що мається на увазі при акцентуванні на «переважності» цього методу. У деяких випадках при характеристиці методів

податкового регулювання наголошується, що в сучасних умовах допустимим є поєднання у межах цієї підгалузі і імперативного, і диспозитивного методів. Стосовно останнього посиляються на можливість укладення договорів щодо відтворення або розстрочення погашення податкового боргу, стосовно яких і посиляються на підстави можливостей застосування диспозитивних засобів упорядкування поведінки суб'єктів податкових правовідносин. На наш погляд, подібна позиція не є цілком послідовною. Дійсно, певні форми договорів, які застосовуються у податковому регулюванні, мають підстави для існування. Але це зовсім не означає появи диспозитивних засобів регулювання в сукупності імперативних норм. Подібні договори призначені для найбільш чіткого, влучного та своєчасного виконання імперативного податкового обов'язку. Саме тому певні форми договорів, узгодженості інтересів учасників податкових відносин треба розглядати як засоби найбільш ефективної та узгодженої реалізації імперативного методу у податковому регулюванні.

Цілком слушним є й те, що на цьому ж методі ґрунтується і правове регулювання у режимі внутрішніх складових. Тобто галузева однотипна комплексність у даному разі не лише можлива та допустима, але й існує об'єктивно. Не можна виключати і підстав аналізу міжгалузевої комплексності при регулюванні відносин оподаткування. Водночас і в цій ситуації треба зазначити, що вона може існувати виключно на базі однотипного, імперативного методу регулювання. Так, щодо комплексних конструкцій податкових відносин можна говорити при поєднанні податкових та адміністративних правових норм. Може йтися про формування комплексних податково-адміністративних конструкцій регулювання процедур адміністрування податків та зборів, особливостей реалізації засобів податкового контролю, адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства тощо.

З цих же підстав можна деталізувати перспективність комплексного регулювання на межі податкового та кримінального права. Достатньо лише

навести приклад, що в Кримінальному кодексі України із всієї сукупності фінансових відносин в сферу регулювання кримінальним законодавством потрапляють лише дві: бюджетні та податкові. Так, відповідно до ст. 212 Кримінального кодексу України умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять у систему оподаткування, карається штрафом від однієї тисячі до двох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років. І тут законодавець чітко розмежує, що суб'єктом відповідальності виступає: а) службова особа підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності; б) особа, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи; в) інша особа, яка зобов'язана сплачувати податки та збори. Крім цього, йдеться про такі дії щодо ухилення від сплати, які призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах [98].

З огляду на вказане складно погодитися з думкою, що комплексність у правовому регулюванні дозволяє забезпечити оптимальний правовий вплив на відповідну однорідну групу суспільних відносин, що мають комплексний характер [284, с. 130]. Правове регулювання забезпечується впливом однорідних засобів регулювання (методом регулювання) і в цих умовах об'єднання протилежних методів в одній конструкції навряд чи можливе. Водночас це не виключає і комплексного законодавчого регулювання, коли один законодавчий акт буде об'єднувати законодавчі норми, які забезпечують різні засоби впливу на поведінку учасників відносин.

З певними умовами у податковому регулюванні може йтися при побудові комплексних правових конструкцій. Головне – при цьому треба враховувати, що має йтися про таке комплексне групування правових норм, в основі якого знаходиться єдиний метод правового регулювання. Наприклад, можна казати про єдине комплексне утворення на межі податкового і бюджетного права. В обох

випадках основа регулювання пов'язується з єдиним, однотипним, імперативним методом, завдяки якому і опосередковується вплив на поведінку учасників відносин. Власне, це й зрозуміло, бо і податкове право, і бюджетне право є внутрішніми складовими фінансово-правової галузі. Ця галузь саме і характеризується використанням імперативного методу.

Цікавою є думка С. В. Очкуренка, який підкреслює, що поява комплексних галузей права зазвичай пов'язується з запровадженням відповідного курсу в навчальних планах вищих навчальних закладів, тягне за собою появу груп науковців, які формують наукові положення, доктрини, необхідної і для розвитку таких утворень у процесі правотворчості і для розроблення проблем застосування норм, що входять до змісту таких утворень. Це свідчить на користь визнання комплексних галузей саме права, а не законодавства [154, с. 98]. Треба погодитись з тим, що дійсно комплексність найбільш ефективно виглядає на межі декількох наукових галузей, що уможлиблює здійснення всебічного аналізу сутності даної проблеми. Доцільним виглядає формування такої навчальної дисципліни стосовно будь-якого аспекту податкових відносин, яка поєднає економічні та правові погляди на проблему.

Водночас складно погодитись з ученим, що комплексність галузі права бачиться через об'єднання наукових положень, доктрин тощо, і з цього він робить висновок стосовно виникнення комплексної галузі права. На наш погляд, комплексність наукових поглядів, теорій передбачає утворення відповідної галузевої науки. У цій ситуації, мабуть, і можна допускати поєднання наукових конструкцій різних галузей знань (у сфері оподаткування – економічних та правових). Але комплексність правової галузі мала формувати об'єктивні підстави для об'єднання різногалузевих правових норм. Погляди науковців не завжди відповідні правовій нормі. Часом вони можуть принципово від неї відрізнитись.

1.2.3. Зміст та принципи побудови системи понять та термінів податкового законодавства.

Стала конструкція правового регулювання передбачає зрозумілість понять, на які спрямовується правовий вплив та засобів, якими це робиться. Саме тому термінологія як відповідної галузевої чи підгалузевої групи правових норм, так і певного законодавства (законодавчого акта) має чітко розумітися всіма учасниками відносин [43, с. 102–105]. В інакшому випадку, коли формулювання законодавчих норм набуває невизначеного змісту, суперечливих конструкцій, формуються підстави колізій, труднощів як на рівні праворозуміння, так і на рівні правозастосування.

Проблема формування раціонального термінологічного апарату має не лише галузеве чи підгалузеве значення. Використання понять у режимі окремої галузі чи підгалузі передбачає застосування термінології двох типів. З одного боку, йдеться про поняття, які мають узагальнююче значення, виходять за межі предмета даної сукупності правових норм. З іншого, системний підхід щодо формування предметного глосарію має включати і вузькоспеціалізовані, змістовні поняття, які відображають предмет впливу саме цієї сукупності правових норм. До певного часу у податковому праві подібна проблема не була вирішена. У Законі України «Про систему оподаткування» серед загальних положень були визначені підходи до категорій загального характеру (платник, об'єкт і т. д.), але окремої статті, яка об'єднувала б сукупність засадничих термінів податкового регулювання, не було.

Не можна сказати, що подібний підхід характеризував стан всього фінансового законодавства. Показово, що в окремих фінансово-правових інститутах 90-х – початку 2000-х років були випадки, коли ця проблема вирішувалася досить фахово. Приміром, глосарій Декрету Кабінету Міністрів «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» демонструє приклад акта, у якому визначалася система понять, використовуваних у цьому

галузевому (підгалузевому, інституційному) режимі регулювання. Стаття 1 Декрету «Визначення термінів» [231] охоплювала сукупність системоутворюючих категорій, які мали застосовуватись у валютному регулюванні. Йшлося про такі поняття, як валютні цінності, валюта України, іноземна валюта, монетарні метали, валютні операції тощо. У наступних розділах і статтях вже будувалися конструкції правового впливу на поведінку учасників валютних відносин з використанням цих засадничих понять.

Аналогічний підхід спостерігався і в законодавстві, яке регулювало бюджетні відносини. На наш погляд, підхід в побудові глосарію бюджетних понять у законодавстві, яке регулює обіг публічних коштів, є одним із найбільш вдалих. У цьому контексті можна звернути увагу на певну динамічну послідовність. З набуттям незалежності бюджетні відносини регулювались Законом України «Про бюджетну систему України» від 5 грудня 1910 року № 512-ХІІ [193]. У цьому акті Розділ I «Загальні положення» містив основні поняття, які використовувались при регулюванні бюджетних відносин; визначалися поняття бюджету, бюджетної системи, бюджетного устрою, принципів бюджетного устрою, бюджетного процесу, бюджетного року, бюджетної класифікації тощо [193]. Тож таким чином було закладено підстави законодавчого закріплення основного категоріального апарату в бюджетному законодавстві.

Принципово якісний етап формування бюджетного глосарію почався з прийняттям Бюджетного кодексу України в 2001 році [20]. У цьому акті з'являється ст. 2 «Визначення основних термінів». Слушним виявився підхід розробників проєкту цього кодифікованого акта, відповідно до якого побудова цієї статті мала відбуватись при додержанні декількох умов: а) сюди мали бути включені поняття, які мають узагальнююче значення і стосуються всіх бюджетних відносин загалом (бюджет, бюджетне зобов'язання, бюджетний процес і т. д.); б) у систему основних термінів мали включатися положення, які

стосуються декількох розділів кодексу (доходи бюджетів, видатки бюджетів, бюджетний процес і т. д.); в) система цих понять мала носити виключно бюджетно-правову природу.

Останній акцент є найбільш вагомим і принциповим. Побудова глосарію бюджетних термінів тут відбувається виключно за рахунок тих категорій, які мають бюджетне значення і не дублюються з термінами інших інститутів, підгалузей чи галузей. Додержання цієї умови є принциповим запобіжником, умовою запобігання виникнення колізій, суперечностей у регулюванні бюджетних відносин на межі з іншими галузями. Таким чином було сформовано статтю, яка включала 38 категорій бюджетно-правового змісту. Прийняття нової редакції Бюджетного кодексу України [20] зумовило її збільшення, і сьогодні ст. 2 «Визначення основних термінів» Бюджетного кодексу України налічує 52 засадничі поняття щодо регулювання бюджетних відносин. На жаль, у Податковому кодексі України такої умови додержатися не вдалось.

У чинному до 2011 року податковому законодавстві підтвердження такого підходу не існувало. Лише з прийняттям Податкового кодексу України подібний аспект податкового регулювання набув певного упорядкування. Наявність ст. 14 «Визначення понять» Податкового кодексу України акцентувала увагу на цій проблемі. Зазначимо, що йдеться саме про акцент на необхідності вирішення проблеми глосарію податкового регулювання, а не побудові ефективної конструкції її вирішення. Наразі ст. 14 Податкового кодексу України є однією з найпроблемніших у цьому нормативному акті, однією з найсуперечливіших. Формування системи понять та термінів, що увійшли до неї, відбулося без будь-яких чітких, прозорих критеріїв та підходів і обумовлює сталий характер змістовних колізій у податковому регулюванні.

Під час роботи над проектом Податкового кодексу України передбачалося, що стаття, яка включала б визначення основних понять, що мають застосовуватись при регулюванні податкових відносин, мала б бути побудована

із урахуванням певних умов. Головною, визначальною підставою до включення того чи іншого терміна до таким чином сформованого глосарію мали б бути: а) узагальнююче значення такого терміна; б) використання відповідного поняття в двох або більше розділах Податкового кодексу України. У остаточному вигляді глосарію ст. 14 Податкового кодексу України цього досягти не вдалося. На сьогодні сукупність понять, включених до неї, являють собою досить розгалужену конструкцію, окремі складові якої або суперечать одна одній, або взагалі не є змістовними. Досить умовно у систему понять, які включені до категоріального апарату податкового законодавства, можна внести декілька різновидів.

1. *Поняття, які мають міжгалузеве, загальноправове значення, характер та наслідки.* Зрозуміло, що певна низка понять має усталене значення, зміст якого не відрізняється в окремих галузевих режимах регулювання. Більш того, деякі положення взагалі розуміються та визначаються на межі наукових галузей. Так, визначення амортизації як систематичного розподілу вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизується протягом строку їх корисного використання (експлуатації) [167] передбачає поєднання економічного та правового розуміння явища. Не виключно правове значення передбачає і виділення будівель як земельних поліпшень, що складаються з несучих та огорожувальних або сполучених (несуче-огорожувальних) конструкцій, які утворюють наземні або підземні приміщення, призначені для проживання або перебування людей, розміщення майна, тварин, рослин, збереження інших матеріальних цінностей, провадження економічної діяльності [167].

Пов'язаність зобов'язань, корегування режиму їх виконання та реалізації прав обумовлюється критерієм резидентства. Треба мати на увазі, що цей критерій застосовується майже в кожному галузевому режимі регулювання. Так, резидентами згідно з пп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України

визначаються: а) юридичні особи та їх відокремлені особи, які утворені та провадять свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням як на її території, так і за її межами; б) дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва України за кордоном, які мають дипломатичні привілеї та імунітет; в) фізична особа – резидент - фізична особа, яка має місце проживання в Україні.

Деталізація ознак резидентства, виділення кількісного критерію перебування протягом податкового року на території держави (183 календарних дні для фізичної особи) доповнюється підставами реалізації власного волевиявлення особи щодо визначення резидентства. Достатньою підставою для визначення особи резидентом є самостійне визначення нею основного місця проживання на території України у порядку, встановленому цим Кодексом, або її реєстрація як самозайнятої особи [167]. Звісно, треба мати на увазі, що використання таких узагальнених категорій, які мають міжгалузеве значення, закріплюються в глосарії Податкового кодексу України саме з акцентом на пов'язаність їх з відповідними податковими наслідками.

Складним для розуміння та правозастосування є припис пп. 14.1.93 п.14.1 ст. 14 Податкового кодексу України, відповідно до якого визначено поняття коштів як гривні або іноземної валюти. Проблемним виглядає і запровадження такої категорії як «кошти». Зрештою, вона використовується майже у кожній галузі права і у такій редакції ніякого податково-правового аспекту не містить. Крім того, відповідно до Закону України «Про валюту і валютні операції» до валютних цінностей належать національна валюта України та іноземна валюта. Саме спорідненість цих двох понять і має застосовуватись при оцінці режиму грошового обігу. Гривня – це назва національної валюти і в такій редакції доцільно було б зупинитися на переліку назв іноземних валют, що виглядало б досить проблемним.

2. *Поняття, які без змін запозичені з інших галузей законодавства.*

Можна виділити кілька груп категорій, що мають іншу галузеву спрямованість:

а) цивільно-правову (господарсько-правову) визначеність має низка понять, зміст яких не є предметом податково-правового регулювання. Наприклад, до таких визначень можна віднести «бартерна (товарообмінна) операція», «депозит (вклад)», «інвестиції» [167]. Незрозумілою взагалі бачиться ситуація, коли у Податковому кодексі України закріплюються положення, що безпосередньо дублюють норми іншого галузевого законодавства. Так, пп. 14.1.36 П. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України визначає господарську діяльність як діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами. Водночас відповідно до ст. 3 Господарського кодексу України господарська діяльність – це діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи. Було б зрозумілим визначення податкового аспекту господарської діяльності, як би вона закріплювала певні податкові акценти, несхожість з «господарсько-правовим» підходом, але механічне дублювання норм інших галузевих законодавств не є доречними.

Це ж стосується і визначення «лотереї». Відповідно до податкового законодавства – це масова гра незалежно від її назви, умовами проведення якої передбачається розіграш призового (виграшного) фонду між її гравцями, приз (виграш) в якій має випадковий характер і територія проведення якої не обмежується одним приміщенням (будівлею). Діяльність з проведення лотерей регулюється спеціальним законом. Не вважаються лотереєю ігри, що

проводяться на безоплатних засадах юридичними особами та фізичними особами - підприємцями і мають на меті рекламування їх товару (платної послуги), сприяння їх продажу (наданню) за умови, що організатори цих ігор витрачають на їх проведення свій прибуток (дохід) [167]. Водночас у Законі України «Про державні лотереї в Україні» закріплюється норма, яка практично дублює це визначення. Так, відповідно до ст. 1 цього Закону лотерея визначається як масова гра, незалежно від її назви, умовами проведення якої передбачається розіграш призового (виграшного) фонду між її учасниками і перемога в якій має випадковий характер, територія проведення (розповсюдження) якої поширюється за межі однієї будівлі (споруди), незалежно від способу прийняття грошей за участь у такій грі.

Ще більш дивує закріплення серед норм, які мають регулювати вихідні засади податкового регулювання, просто механічних посилань на законодавчі приписи інших галузей. «Ліцензія – у значенні, наведеному в Господарському кодексі України». «Майно – у значенні, наведеному в Цивільному кодексі України». «Товари – матеріальні та нематеріальні активи, у тому числі земельні ділянки, земельні частки (паї), а також цінні папери та деривативи, що використовуються у будь-яких операціях, крім операцій з їх випуску (емісії) та погашення. В цілях оподаткування операцій з переміщення майна та енергії через митний кордон України термін "товари" вживається у значенні, визначеному Митним кодексом України» [167]. Безпідставність подібних посилань пов'язується з тим, що вони передбачають вживання тих положень, які мають використовуватись і без такого акценту. Якщо немає ніяких галузевих специфічних ознак того чи іншого поняття в сенсі особливостей режиму податкового регулювання, то немає й необхідності на нього посилатися таким чином;

б) зайвим виглядає і визначення понять, які уособлюють земельно-правове значення окремих категорій. Так, стосовно власників земельних ділянок йдеться

про юридичні та фізичні особи (резиденти і нерезиденти), які відповідно до закону набули права власності на землю в Україні, а також територіальні громади та держава щодо земель комунальної та державної власності відповідно. Водночас детальне регулювання таких учасників правових відносин здійснюється у режимі законодавства, що регулює земельні відносини. Ще більш штучним є наступне дублювання. Визначення «сільськогосподарські угіддя – рілля, багаторічні насадження, сіножаті, пасовища та перелоги» [167] цілковито співпадає з змістом ст. 22 Господарського кодексу України;

в) також проблемним, на наш погляд, виглядає і поверхове дублювання положень ст. 14 Податкового кодексу України з нормами бюджетного законодавства. Так, пп. 14.1.17 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України визначає бюджетну установу у значенні, наведеному у Бюджетному кодексі України. Виникає цілком слушне питання – якщо «податкове» розуміння бюджетної установи співпадає з «бюджетним», то навіщо така поверхова беззмістовна норма? Теж саме стосується і поняття бюджетного відшкодування як відшкодування від'ємного значення податку на додану вартість на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість за результатами перевірки платника [167]. Зрозуміло, що і податкове, і бюджетне регулювання здійснюється на однотипних фінансово-правових засадах. Але навряд чи це дає підстави перемішувати норми окремих підгалузевих кодифікованих актів.

Можна навести ще низку прикладів, які свідчать про подібне штучне дублювання з іншими галузевими законодавствами.

3. *Поняття, які характеризують виключно податково-правову природу регулювання.* Доцільно звернути увагу на те, що структуризація категорій цього типу передбачає традиційну класифікацію засобів податкового регулювання, де йдеться про:

а) матеріальні законодавчі приписи. Як приклад, можна послатися на

визначення окремих податків. Наприклад, акцизний податок визначається як непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених цим Кодексом як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції) [167]. У цілому подібне визначення можна віднести до позитивних, але це не означає, що немає шляхів його удосконалення. Визначення акцизного податку через категорію непрямого податку не є послідовним. У жодному податковому акті немає визначення прямого чи непрямого податку, або критеріїв їх розмежування, хоча певні правові наслідки стосовно цього існують.

Дуже поверхово надано визначення і іншого непрямого податку – «податок на додану вартість – непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V цього Кодексу» [167]. На наш погляд, таке визначення характеризується цілковитою беззмістовністю. Всі податки та збори «нараховується та сплачується відповідно до норм відповідного розділу Податкового кодексу України», тоді як особливості саме податку на додану вартість, які породжують певні правові наслідки законодавець ігнорує.

Дублює подібний підхід і визначення інвестиційного золота для цілей розділу V цього Кодексу [167]. Ще більш дивує закріплення в ст. 14 поняття котирувальних цін, які визначені для цілей ст. 39 цього Кодексу [167]. Незрозуміло, яке узагальнене значення може мати норма, що деталізує лише одну статтю акта.

Під грошовим зобов'язанням платника податків законодавець розуміє суму коштів, яку платник податків повинен сплатити до відповідного бюджету або на єдиний рахунок як податкове зобов'язання та/або інше зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, та/або штрафну (фінансову) санкцію, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також санкції за порушення законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності та пеня [167]. Фактично

йдеться про податкове зобов'язання та всі донарахування, які породжуються відповідною поведінкою платника. Якщо йдеться про чітке додержання приписів податкового законодавства, то грошове зобов'язання буде співпадати із податковим зобов'язанням (фактично сумою податку, яку сплачує платник податку в рахунок свого податкового обов'язку). Якщо йдеться про оцінку поведінки правопорушника, то його грошове зобов'язання збільшиться на донарахування (штраф, пеня і т. д.).

Матеріальні приписи податкового законодавства, які віднесені до глосарію податкових термінів, включають також і відповідні конструкції, через які оцінюється, або фіксується поведінка платника. Так, пп. 14.1.60 визначено єдиний реєстр податкових накладних як реєстр відомостей щодо податкових накладних та розрахунків коригування, який ведеться центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, в електронному вигляді згідно з наданими платниками податку на додану вартість електронними документами. Фактично через таку конструкцію закріплено інструмент певної фіналізації дій щодо податкового обліку окремого виду. Упорядкування схожих відносин передбачає і закріплення такого поняття як марка акцизного податку – спеціальний знак для маркування алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах, віднесений до документів суворого обліку, який підтверджує сплату акцизного податку, легальність ввезення та реалізації на території України цих виробів [167];

б) процедурні законодавчі приписи, які входять до глосарію податкового законодавства, визначають як загальні підходи до процедурного регулювання податкових відносини в цілому, так і їх окремі особливості. Стосовно прикладу перших можна послатись на пп. 14.1.1¹ п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу 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 (далі – податків, зборів, платежів) – це сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організують ідентифікацію, 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 законом» [167]. Таким чином, закріплюється загальне бачення характеру процедурного регулювання відносин оподаткування. Більш вузький, деталізований характер має визначення «оскарження рішень контролюючих органів – 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 в судовому порядку» [167]. Через цю конструкцію визначається загальне бачення процедури апеляційного адміністративного оскарження.

Знов таки і в цьому типі деталізації податкових понять та категорій можна знайти приклад порушення принципового підходу до побудови системи понять, які мають складати загальний глосарій кодифікованого акта. Наприклад, пп. 14.1.266 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України визначає «касовий метод для цілей оподаткування згідно з розділом V цього Кодексу...». Навряд чи є сенс зупинятися на аналізі, характеристиці цього касового методу, але навіть у його закріпленні чітко йдеться про його розуміння та застосування для цілей лише одного розділу Кодексу.

4. *Поняття, що мають непринципове значення, певний похідний характер, або взагалі є беззмістовним.* Навряд чи до системного групування визначальних, засадничих понять для податкового регулювання треба відносити конструкції, які деталізують лише окремі аспекти справляння спеціальних

податків та зборів. Це стосується, наприклад, акцизного податку. Виключно у режимі справляння цього непрямого податку необхідне розуміння електронної сигарети як виробу, який може бути використаний для споживання (вдихання) парів, що утворюються внаслідок нагрівання компонентами такого виробу рідин, що містять або не містять нікотин. Електронні сигарети можуть бути одноразовими або багаторазовими. Теж саме стосується і закріплення поняття рециркулюючого газу, біоетанолу, добавки на основі біоетанолу, виноробної продукції, пива, хронометражу [167].

Поверховим виглядає зміст пп. 14.1.30 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України «відокремлені підрозділи – у значенні, визначеному Цивільним кодексом України. Для розділу IV цього Кодексу – у визначенні Господарського кодексу України». Справа в тому, що ні в Цивільному кодексі України, ні в Господарському кодексі України визначення відокремлених підрозділів немає. Безумовно, можна знайти та послатися на низку норм, які регулюють правовий статус філій та відокремлених підрозділів, цивільно-правовий або господарсько-правовий режим їх функціонування. Але безпосереднього визначення жоден із вищевказаних актів не містить.

Дивує побудова штучних сукупностей якихось понять у розумінні окремого розділу Податкового кодексу України. «14.1.135. оподаткування для цілей розділу IX цього Кодексу – оподаткування рентною платою за користування надрами для видобування корисних копалин, оподаткування рентною платою за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, оподаткування рентною платою за користування радіочастотним ресурсом України, оподаткування рентною платою за спеціальне використання води, оподаткування рентною платою за спеціальне використання лісових ресурсів, оподаткування рентною платою за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України» [167].

Це ж саме стосується і пп. 14.1.165 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України «податок, платник податку, оподаткування, оподатковуваний прибуток для цілей розділу III цього Кодексу – податок на прибуток підприємств, платник податку на прибуток підприємств, оподаткування податком на прибуток підприємств, прибуток, який підлягає оподаткуванню» [167].

Таким чином, сформоване на сьогодні системне бачення основних категорій податкового регулювання характеризується декількома ознаками. По-перше, наявність такого глосарію є позитивним для податкового регулювання, бо до 2011 року нічого подібного не було. По-друге, зміст ст. 14 Податкового кодексу України, який охоплює ці категорії, виражено у дуже суперечливому, недосконалому вигляді. Це стосується як викладення змісту термінів, так і підстав включення їх до цього переліку. По-третє, податковий глосарій мають складати поняття, які мають виключно податкову природу. У крайньому разі може йтися і про включення термінів, які використовує інше підгалузеве чи галузеве законодавство, але з обов'язковою умовою закріплення особливостей їх змісту, що надає їм участь саме у податкових відносинах.

Висновки до розділу 1

1. Структурування системної правової конструкції передбачає додержання декількох умов: а) визначення базового елементу – правової норми; б) з'ясування підстав диференціації елементів (предмет та метод правового регулювання); в) умови, на яких однорідні правові норми об'єднуються у відносно сталі узагальнюючі конструкції; г) підстави, виходячи із яких обумовлюються межі інституту, підгалузі, галузі. У цьому сенсі важливо виходити із певної ієрархії рівнів структурування такої системи. Якщо за основу взяти побудову системи права як узгодженої конструкції декількох рівнів, то послідовним є виділення наступної конструкції: система права – публічне та приватне право – окремі

публічно-правові та приватноправові галузі – підгалузі окремих правових галузей – інститути окремих галузей – правова норма.

2. Саме предметна специфіка галузі, підгалузі, інституту дозволяє виокремити із всього кола суспільних відносин ті, які будуть входити до сфери упорядкування саме цією сукупністю правових норм. Нерозривним доповненням до побудови галузевої своєрідності належить і метод правового регулювання. Саме через нього формується уявлення щодо засобів правового впливу завдяки яким і забезпечується галузева своєрідність такого групування правових норм.

3. Підгалузева природа системи податкових відносин обумовлює як чітке і логічне їх місце в системі фінансових відносин, так і внутрішнє структурування системи податково-правових норм. Це може відбуватись через диференціацію податкових відносин на загальні, які закладають принципові підвалини змісту податкових відносин; особливі, що визначають та деталізують особливості справляння окремих податків та зборів, що входять до складу податкової системи; спеціальні – деліктні відносини, метою яких є деталізація несприятливих наслідків для осіб, які порушують приписи податкового законодавства.

4. Фінансово-правове регулювання охоплює всі стадії руху коштів держави та територіальних громад. Воно включає діяльність всіх учасників фінансово-правових відносин з моменту упорядкування їх поведінки щодо формування централізованих грошових фондів до моменту витрачання цих коштів. Саме така динаміка і забезпечує кругообіг публічних грошових коштів і доцільність застосування при цьому фінансово-правового методу. Початкове місце у межах предмета фінансово-правового регулювання займає податково-правове. Виходячи з цього, предмет податкового права пов'язується лише з упорядкуванням відносин щодо регулювання руху коштів до публічних централізованих фондів.

5. Кожна матеріальна норма має гарантуватись відповідною процедурою, бо

без процедурного забезпечення неможливо взагалі реалізувати відповідний матеріальний припис. Характеристика системи процедур у податкових відносинах опосередковується змістом відносин оподаткування, поведінкою суб'єкта відносин. По-перше, це безпосередньо податок. Дійсно, йдеться про конструкцію, яка визначається матеріальною нормою права. Але виникнути податок може лише після того, як буде реалізовано відповідну процедуру прийняття, а потім набуття чинності акта, який встановлює податок або збір. По-друге, матеріальна категорія податкового обов'язку визначається навіть законодавцем через відповідні процедури. Податковим обов'язком є обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору. Тобто, матеріальна категорія податкового обов'язку деталізується через процедури обліку, сплати та звітності.

6. Стосовно узгодження підгалузевих та інституційних фінансово-правових відносин найбільш важливими для системного регулювання податкових відносин є співставлення меж регулювання з інститутом грошового обігу та бюджетним правом. Щодо першого, треба виходити з того, що класична конструкція податку передбачає його сплату в грошовій формі. І в цьому сенсі податок – це грошове вираження того, що має сплатити зобов'язана особа в рахунок свого податкового обов'язку. Вихідні ж засади того, що розуміється під грошима, характером правового впливу на таке суспільне явище як раз і закладається в основі регулювання публічних суспільних відносин щодо грошового обігу. Щодо другого, необхідно мати на увазі, що межа між податковими та бюджетними відносинами відображає певний ланцюжок стадій руху публічних коштів. Сплата податку відбувається для формування доходних джерел бюджетів. Водночас і бюджетне регулювання включає до себе відносини стосовно формування доходних частин бюджетів. Саме тому дуже важливим є чітке розмежування податкових та бюджетних відносин, моменту, на якому податкові відносини припиняються, і моменту, з якого бюджетні відносини починають діяти.

7. Єдність методів публічно-правового регулювання гарантує єдині вихідні засади упорядкування відносин імперативними засобами. Саме це лежить в основі упорядкування відносин між податковим правом та іншими публічно-правовими галузями (адміністративне право, кримінальне право і т. д.). Тобто, єдність правового впливу в цих умовах гарантована єдиним методом імперативного регулювання. Водночас використання методу влади та підпорядкування податковим правом не означає непереборної лінії щодо існування податкових відносин та приватноправових відносин на межі з ними. Це не виключає того, що власне податкове право може оперувати окремими поняттями, які характерні для приватноправових відносин (зобов'язання, договір, застава і т. д.), надавати в окремих випадках платникам право вибору.

8. Податково-правове регулювання, виступаючи внутрішньою складовою фінансового права, використовує владний метод. Імперативний метод в кожній публічній галузі права характеризується певними особливостями, специфічністю, яка притаманна саме для такої правової галузі. Так, само йдеться і про специфіку імперативного методу у режимі податково-правового регулювання. У цих умовах несприятливі наслідки для платника податку можуть виникати не як наслідок безпосереднього правопорушення, а на певних формальних підставах. Такими підставами можуть бути несвоєчасна сплата податку, або надання податкової звітності, хоча це може відбуватись внаслідок дій інших осіб, на що платник податку не мав змогу впливати.

9. У ситуації, коли йдеться про формування фінансових засобів, публічних коштів в державі, компетенція щодо переривання цього належить виключно їм. Сам власник коштів і є організатором правових форм, правових засобів, які це забезпечують. Стосовно надходження коштів від сплати місцевих податків та зборів ситуація виглядає дещо інакше. З одного боку, власне органи місцевого самоврядування мають регулювати та впливати на ті відносини, які гарантують наповнення доходних частин місцевих бюджетів. І було б логічно якби всі

відносини стосовно місцевих податків та зборів регулювались на місцевому рівні. Але відбувається не зовсім так. Держава визначає концептуальні, вихідні засади місцевої податкової системи, встановлюючи вичерпний перелік та правові механізми місцевих податків та зборів. Але обов'язок щодо справляння цих податків виникає лише на підставі прийнятого рішення місцевою радою.

10. Через бюджетно-податкове регулювання держава має забезпечити однакові умови фінансування найбільш важливих потреб громадянам України незалежно від місця їх проживання. А за рахунок місцевих податків та зборів як раз і формується фінансова спроможність на місцях, впливати на яку і мають органи місцевого самоврядування. Звісно, такі державні гарантії забезпечуються переважно за рахунок загальнодержавних податків та зборів, які спрямовуються до місцевих бюджетів (податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб і т. д.). Але подібна конструкція регулювання справляння місцевих податків та зборів, яка узгоджує та забезпечує сумісну реалізацію компетенції державних органів та органів місцевого самоврядування, додає певної оперативної самостійності останнім при регулюванні податкових відносин.

11. Податкова система як сукупність платежів, які віднесено до податків, зборів тощо, передбачає об'єднання низки форм надходжень до доходних частин бюджетів, які мають податкову природу. Подібний аспект передбачає врахування декількох специфічних моментів щодо реалізації системності в цих умовах:

а) принципове значення має розмежування у податковій системі платежів на податки-збори-ренти і т. д;

б) системністю характеризується і сама конструкція податку як сукупності елементів. Такими засадами законодавець бачить обов'язковий набір елементів, завдяки яким системно формується податковий механізм, правова конструкція податку. Традиційно до таких елементів належать платник, об'єкт, база, ставка і т. д. Принциповим є виділення такої сукупності елементів у режимі вичерпного

переліку. Це означає, що відсутність хоча б одного із таких елементів руйнує закінчену системну конструкцію податку чи збору. Наслідком цього є неможливість виконання податкового обов'язку і неможливість застосування штрафних санкцій до платника податку, який не виконає обов'язок щодо нього.

в) саме системністю характеризується і особливість формування конструкції податкового обов'язку. Податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/ або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені Податковим кодексом України. Тобто, конституційний припис, на підставі якого встановлюється імперативна вимога кожного сплачувати податки і збори, декларувати це, податковим законодавством деталізується більш чітко і системна конструкція податкового обов'язку вже виступає поєднанням трьох складових з податкового обліку, сплаті податків та зборів та податкової звітності.

12. Системність як явище передбачає об'єднання у цілісність низки елементів. Водночас подібне об'єднання не може носити механістичного характеру: по-перше, його складові мають бути узгоджені певним чином, відповідати змістовим спільним критеріям, виходячи з яких можна побудувати своєрідний загальний об'єднуючий знаменник; по-друге, включення окремого елемента до відповідної системи не означає ліквідації його своєрідності. Системність як раз і передбачає об'єднання елементів, що вирізняються специфічними для кожного із них ознаками, в єдину конструкцію; по-третє, відповідна системна цілісність має передбачати досягнення відповідної єдиної для такої системи мети, коли кожен із елементів системи буде обумовлювати цілісний, єдиний вплив щодо реалізації цілей системи. Єдиною метою, на упорядкування якої спрямоване податкове регулювання, може бути гарантування надходження коштів від сплати податків та зборів до бюджету, або виконання податкового обов'язку; по-четверте, системне регулювання має передбачати і гарантувати певну динаміку відносин. У цій ситуації поєднуються дві тенденції. З одного боку, позитивний динамічний

розвиток може відбуватися лише в умовах злагодженої раціонально побудованої системи елементів. З іншого, – динамічний розвиток суспільних відносин об'єктивно впливає на корегування характеру та змісту як елементів системи, так і останньої в цілому.

13. Системність у контексті правового регулювання означає певне різноманіття, сукупність інструментів, які використовуються виключно у межах єдиного галузевого утворення. Тобто системне регулювання податкових відносин відбувається на основі єдиного предмета правового впливу та єдиним методом (імперативним). Комплексність же правового регулювання не лише допускає, але й обумовлює одночасне застосування різних за характером методів (диспозитивних та імперативних) стосовно відносин, які не характеризуються чіткою єдністю в визначенні правової форми. Звісно, податково-правові відносини не можуть характеризуватись такими критеріями комплексності. Саме тому системність дійсно є визначальною ознакою характеристики їх природи, тоді як критерій комплексності треба застосовувати дуже обережно з відповідною аргументацією та розмежуванням явищ.

14. Склад основних інститутів Загальної частини підгалузі податкового права має відбивати доктринальні положення у податковому регулюванні. У найбільш узагальненому вигляді йдеться про декілька складних податково-правових інститутів. Принциповий підхід до структурування складного інституту передбачає те, що до нього включаються прості, однорідні інститути, які переслідують більш вузько визначену мету в регулюванні, ніж у межах складного інституту. Виходячи із визначення доктринальних аспектів у податковому регулюванні можна виділити декілька складних інститутів: інститут податку; інститут податкового обов'язку; інститут податкової відповідальності; інститут податкових процедур.

15. Складний інститут податку формується за рахунок простих податково-правових інститутів, які дають правове визначення такому явищу, як податок,

збір, платіж та податкова система в цілому. З'ясування цього деталізується в подальшому інститутом податкового механізму. Через нього формується чіткий алгоритм, які саме елементи податкового механізму мають бути визначені для того, щоб податок чи збір набув закінченої правової форми. Показово, що законодавець фактично визначає сукупність таких елементів, закріплюючи основні засади встановлення податків та зборів.

16. Складний інститут податкового обов'язку ґрунтується на тому, що такий обов'язок має породжувати лише закінчена конструкція податкового механізму, яка складається із вичерпного переліку елементів. Інститут податкового обліку, інститут сплати податку, інститут податкової звітності формують склад інституту податкового обов'язку. Зрозуміло, що просто визначення складових податкового обов'язку і формування інститутів обліку сплати та звітності не забезпечує системної конструкції складного інституту податкового обов'язку. Саме тому логічним є включення як окремої складової інституту забезпечення виконання податкового обов'язку та інституту виникнення та погашення податкового боргу.

17. Складний інститут податкового контролю включає сукупність норм, що переважно зосереджені на регулюванні дій контролюючих органів. До цього підрозділу податкового права доцільно віднести інститут, який визначає межі компетенції контролюючих органів та склад. Зрозуміло, що перш за все йдеться про сукупність норм, якими визначається компетенція податкових органів. Водночас це не позбавляє доцільності виокремити і певну сукупність норм, що регулюють повноваження інших органів, які здійснюють контроль за справляння платежів, які не є безпосередньо податками чи зборами, або контроль за сплатою яких здійснюється не лише податковими органами. Таким платежем можна назвати, наприклад, мито.

18. Складний інститут податкової відповідальності претендує на виділення його як самостійного розділу виходячи з того, що податкова відповідальність на сьогодні формується як відносно закінчена конструкція. Особлива увага останнім

часом приділяється деталізації суб'єктивної сторони податкового правопорушення, вині. Умисел як форма вини породжує кардинальні несприятливі наслідки, що пов'язуються з збільшенням штрафних санкцій. Як самостійний інститут виділяється і сукупність податково-правових норм, які регулюють оцінку та наслідки конкретних видів податкових правопорушень.

19. Складний інститут податкових процедур, на наш погляд, являє собою розділ, який найбільш інтенсивно розвивається останнім часом. До того ж у межах цього складного інституту йдеться про поєднання інститутів, які мають виключно податково-правову природу, та інститутів, що формують комплексний режим регулювання на межі податкового та адміністративного права.

20. Предметна єдність правової галузі не виключає, а зумовлює прояв відповідної специфіки предметних відносин, що визначає диференціацію цілісної галузевої групи правових норм на окремі блоки. Такими блоками виступають внутрішні галузеві інститути. Так, оцінюючи місце податкового права в системі права, треба чітко визначитись з його проміжним характером. З одного боку, податкове право – внутрішнє структурне утворення фінансово- правової галузі (підгалузь чи складний інститут), з іншого, – складний характер податкових відносин обумовлює диференціацію податково-правових норм на окремі інститути, які упорядковують справляння окремих податків та зборів.

21. Системне поєднання податково-правових норм передбачає виділення групи податкових норм, що мають узагальнене значення і деталізуються за кожним різновидом окремого платежу. Так, визначивши родові поняття платника, законодавець у подальшому деталізує його за кожним окремим податком, закріплюючи особливі ознаки і відповідно додаючи специфічності в режим виконання такою особою податкового обов'язку. У цих умовах через структурування системи податково-правових норм забезпечується формування як загальних, так і спеціальних режимів. А справляння окремих податків та зборів гарантує видові особливості базових інститутів податково-правових норм та

встановлення системи раціональних, ефективних зв'язків між ними.

22. Побудова ефективної узгодженої системи законодавства передбачає декілька обов'язкових умов: а) додержання чіткості нормотворчих процедур, за наслідками яких і з'являється відповідний законодавчий акт; б) додержання виваженої ієрархії в побудові системи законодавства відповідно до юридичної сили актів, що складають відповідну систему; в) узгодженість предметного регулювання та методів, які для цього використовуються при регулюванні актами, що знаходяться на нижчих щаблях ієрархії виключно при умові делегування їм цього актами, що перебувають в ієрархії вище; г) організації системного узгодження актів при виключенні підстав колізій як між актами, які перебувають на різних рівнях структури системи законодавства, так і однорівневими актами.

23. Стаття 19 Конституції України встановлює, що правовий порядок в Україні ґрунтується на засадах, відповідно до яких ніхто не може бути примушений робити те, що не передбачено законодавством. Органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, у межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України. Тобто об'єктивне місце кожного законодавчого акта в цілісній системі податкового законодавства залежить від: а) юридичного факту, підстави прийняття акта; б) відповідності повноважень органу, який ініціює та приймає відповідний законодавчий акт; в) конституційних можливостей, способу реалізації нормотворчості.

24. Певною альтернативою динамічності, або навіть ознакою, яка характеризує системність, є ознака стабільності. Принципово важливим у цій ситуації враховувати, що системна цілісність має складатися із таких елементів, які відповідають сталим атрибутам, які характеризують єдність систем на відносно тривалий період часу. Критерій стабільності характеризує при цьому не лише загальні засади правового регулювання, але й принципові аспекти

нормозастосування, вирішення спірних відносин. Стосовно вихідних засад правового регулювання яскравим прикладом є наявність принципу стабільності серед системи принципів оподаткування.

25. Системність, набуваючи стабільного характеру, обумовлює застосування правових принципів в об'єднаному режимі, який забезпечує спільний вплив на відповідні явища. Саме тому кожен окремих принцип оподаткування не можна аналізувати відокремлено від інших принципів, які формують всю систему. Принцип стабільності не можна розглядати окремо від принципу загальності оподаткування чи фіскальної достатності. Система принципів як основних засад правового регулювання являє собою об'єднану, взаємопов'язану сукупність вимог до всіх учасників податкових відносин. Враховуючи їх, має будувати свою діяльність законотворчий орган, реалізовувати повноваження контролюючий орган, виконувати обов'язки та реалізовувати права платники податків.

26. У сферу податково-правового регулювання входять не лише відносини щодо встановлення податків та зборів, а й певні процедурні відносини щодо введення податків та зборів. Установлення податків та зборів відбувається шляхом прийняття та набуття чинності певного законодавчого акта, але введення потребує деталізації або забезпечення такого припису і іншими актами. Водночас хотілося б наголосити на орієнтації на справляння. Стягнення передбачає вже застосування примусу, є наслідком протиправної поведінки платника, тоді як зміст справляння обумовлює виділення відносин щодо повного та своєчасного виконання податкового обов'язку. Безумовно, якщо у режимі справляння податків та зборів платник допускає порушення податкового законодавства, виникають підстави застосування режиму стягнення як безпосередньо податків, так і відповідних сум донарахування, штрафів.

27. Сукупність податково-правових норм являє собою вже більш складно структуровану конструкцію, ніж фінансово-правовий інститут. Для цього висновку є декілька аргументів. По-перше, особливі однорідні відносини, які є

предметом правового регулювання. Щодо упорядкування податкових відносин – це відносини лише першої стадії обігу публічних фінансів (формування бюджетних доходів) і то лише за рахунок податків та зборів (одне із чотирьох джерел бюджетних доходів). По-друге, особливості прояву методу регулювання. По-третє, особлива форма податкового законодавства. Лише бюджетні і податкові відносини регулюються кодифікованими актами. Саме тому є всі підстави сьогодні визначати податкове право як фінансово-правову підгалузь.

28. Системність податково-правових норм обумовлює важливість з'ясування трьох аспектів. По-перше, узгодження системи фінансового права і системи податкового права. По-друге, структурування системи податкового права. По-третє, узгодження системи податкового права з іншими не фінансово-правовими галузями та інститутами.

29. Комплексність безпосередньо пов'язується з системністю. Часом ці два поняття використовуються як синоніми. Фактично комплекс можна вважати різновидом системи, але навряд чи є підстави абсолютно їх ототожнювати. Комплекс також передбачає системну цілісність елементів на відповідних підставах (однорідності, мети, внутрішніх та зовнішніх зв'язків темпоральних ознак і т. д.), але в умовах комплексності це набуває нового якісного рівня. Йдеться не просто про механічне об'єднання елементів у цілісне утворення, але таке об'єднання, яке передбачає набуття нових якісних особливостей. Ці особливості стосуються як самого комплексу в цілому, так і елементів, які його складають. Тобто комплекс можна розглядати як трансформацію системної цілісності елементів, що передбачає перехід його на новий якісний рівень змісту та можливостей.

30. Щодо комплексних конструкцій податкових відносин можна говорити при поєднанні податкових та адміністративних правових норм. Може йтися про формування комплексних податково-адміністративних конструкцій регулювання процедур адміністрування податків та зборів, особливостей реалізації засобів

податкового контролю, адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства тощо.

31. Використання понять у режимі окремої галузі чи підгалузі передбачає застосування термінології двох типів. З одного боку, йдеться про поняття, які мають узагальнююче значення, виходять за межі предмета даної сукупності правових норм. З іншого, – системний підхід до формування предметного глосарію має включати і вузькоспеціалізовані змістові поняття, які відображають предмет впливу саме цієї сукупності правових норм.

32. Досить умовно у систему понять, що включені до категоріального апарату податкового законодавства, можна внести декілька різновидів:

1) поняття, які мають міжгалузеве, загальноправове значення, характер та наслідки;

2) поняття, які без змін запозичені з інших галузей законодавства. Виділено декілька груп категорій, які мають іншу галузеву спрямованість: а) цивільно-правову (господарсько-правову) визначеність має низка понять, зміст яких не є предметом податково-правового регулювання; б) зайвим виглядає і визначення понять, які уособлюють земельно-правове значення окремих категорій; в) також проблемним виглядає і поверхове дублювання положень ст. 14 Податкового кодексу України з нормами бюджетного законодавства;

3) поняття, які характеризують виключно податково-правову природу регулювання;

4) поняття, які мають не принципове значення, певний похідний характер, або взагалі є беззмістовними. Навряд чи до системної єдності засадничих понять для податкового регулювання треба відносити конструкції, що деталізують лише окремі аспекти справляння спеціальних податків та зборів. Це стосується, наприклад, акцизного податку.

РОЗДІЛ 2

УЗГОДЖЕННЯ ПОДАТКОВИХ ЗАКОНОДАВЧИХ НОРМ У МЕЖАХ ПУБЛІЧНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ

2.1. Податково-конституційне регулювання.

Правове регулювання суспільних відносин, що складаються між платниками податків та владним суб'єктом у вигляді податкового органу чи між податковим органом та його територіальними підрозділами в сфері фінансової діяльності держави з приводу сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів до державного і місцевих бюджетів, а також до публічних цільових фондів, є різновидом соціального регулювання, що полягає в упорядкуванні суспільних відносин за допомогою норм права.

Правове регулювання в цілому є відображенням імперативно-нормативного впливу на організацію діяльності суб'єктів та об'єктів управління і формування сталого порядку їх функціонування [9, с. 15]. Правове регулювання має видове розшарування, що опосередковано наявністю цілеспрямованого впливу норм різних галузей права на суспільні відносини за допомогою конкретно-правових заходів з метою забезпечення прав, свобод і публічних законних інтересів фізичних та юридичних осіб, нормального функціонування громадянського суспільства та держави. Наприклад, у літературі вказано, що правове регулювання є цілеспрямованим, організуючим і регулятивним впливом держави через систему органів та посадових осіб на процеси, які відбуваються в суспільстві; воно є вираженням впливу норм права на суспільні відносини з метою забезпечення публічного інтересу [261].

Таким чином, податково-конституційне регулювання відносин щодо справляння податків є відображенням норм конституційного законодавства, що регулює податкові правовідносини для цілей забезпечення своєчасності сплати коштів у формі податків та інших загальнообов'язкових зборів до бюджетів та

інших централізованих фондів з метою забезпечення публічного інтересу та сталого порядку функціонування громадянського суспільства та держави. Структурно податково-конституційне регулювання справляння податків сформовано з: суб'єктів, що його реалізують; об'єкта правового впливу та змісту відносин, пов'язаних з реалізацією прав і обов'язків суб'єктів.

Залежно від суспільних відносин, які є об'єктом впливу правового регулювання, різнитиметься зміст правових норм. Сфера справляння податків та зборів охоплюватиме: а) вплив держави на суспільні відносини, що виникають під час справляння податків, зборів та інших обов'язкових платежів; б) застосування спеціальних правових засобів, сукупність яких складає механізм правового впливу на сплавляння податків, зборів та інших обов'язкових платежів; в) застосування конкретно визначених процедур сплати податків та зборів; г) використання конкретних інструментів публічного впливу за порушення норм податкового законодавства; д) встановлення прав та обов'язків учасників правовідносин, що складаються під час справляння податків та зборів.

Проаналізуємо окремі з них детальніше. Щодо впливу держави на суспільні відносини, що виникають при справлянні податків, зборів та інших обов'язкових платежів, першочергово важливим є їх виокремлення та встановлення як окремих податків, зборів і платежів. Податок є складною категорією з економічним та юридичним значенням. У цьому дослідженні важливе юридичне тлумачення податку як обов'язкового, нецільового, безумовного, індивідуального безоплатного платежу, що стягується з платників податків до бюджетів у формі відчуження їхніх коштів, з метою фінансового забезпечення діяльності держави та територіальних громад.

Поняття «податок» не є тотожним поняттям «збір», «мито» чи «цільовий внесок». Законодавче тлумачення та конституційні основи податку уможливають виділення таких його ознак: 1) обов'язковість податку закріплена в ст. 67 Конституції України, що супроводжується відповідальністю за

порушення строків сплати, розміру платежу та ухилення від сплати; 2) податок встановлюється вищим органом представницької влади шляхом прийняття закону, як зазначено в ч. 2 ст. 92 Конституції України [93]; 3) адресність податку полягає в його зарахуванні тільки до відповідного бюджету; 4) нецільовий характер податку, що означає його надходження до загального фонду бюджету без можливості призначення для конкретних витрат; 5) індивідуальна безеквівалентність, при якій держава не зобов'язується надавати платнику еквівалентну послугу або благо, хоча сплачені податки повертаються у вигляді соціальних виплат, безкоштовної освіти, охорони правопорядку тощо; 6) регулярний характер податку, що передбачає його сплату періодично в чітко визначені законом терміни.

На відміну від податків, збори мають цільове призначення та використовуються для фінансування конкретних заходів. Таким чином, збір є обов'язковим, індивідуальним, цільовим платежем, що надходить до бюджетів різних рівнів та стягується з платників податків за умови надання їм органами влади певних послуг або здійснення юридично значимих дій. Збір можна визначити як форму примусового відчуження результатів діяльності юридичних і фізичних осіб у власність держави, який вноситься до відповідного бюджету або цільового фонду та є безеквівалентним, безоплатним, умовним, безповоротним і обов'язковим платежем з цільовим призначенням.

Кожен податок може справлятися виключно на підставі закону. При цьому мають бути нормативно визначені такі елементи податку: платники податку (фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їхні відокремлені підрозділи, які мають, отримують (передають) об'єкти оподаткування або здійснюють діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з податковим законодавством, і зобов'язані сплачувати податки та збори); об'єкт оподаткування (майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції

з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з якими пов'язується виникнення податкового обов'язку); база оподаткування (фізичний, вартісний чи інший вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання); ставка податку (розмір податкових нарахувань на одиницю бази оподаткування); пільги (повне або часткове звільнення від обов'язку сплати податку); порядок обчислення податку; податковий період; термін і порядок сплати податку; термін і порядок подання звітності про обчислення і сплату податку (встановлений законом період часу, за який платник податків повинен здійснювати розрахунки, подавати декларації (звіти, розрахунки) та сплачувати до бюджету податки і збори, крім випадків, коли контрольний орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання платника податку) тощо.

Щодо застосування спеціальних правових засобів, сукупність яких складає механізм правового впливу на справляння податків, зборів та інших обов'язкових платежів, то первинно йдеться про суб'єктів, які наділені повноваженнями в сфері справляння податків, зокрема: Верховну Раду Автономної Республіки Крим, органи місцевого самоврядування, які у межах своїх повноважень можуть самостійно встановлювати податки та збори на своїй території, органи державної виконавчої влади та контролюючі органи (податкові органи, що стежать за дотриманням податкового законодавства, та митні органи, що контролюють дотримання законодавства з питань митної справи та оподаткування митом).

Так, Верховна Рада України як орган законодавчої влади приймає закони України та вносить до них зміни, включаючи питання оподаткування [239]. Відповідно до ст. 12 Податкового кодексу України Верховна Рада України встановлює загальнодержавні податки та збори на території України і визначає: перелік загальнодержавних податків та зборів; перелік місцевих податків та зборів, установлення яких належить до компетенції сільських, селищних, міських

рад та рад об'єднаних територіальних громад, створених згідно із законом та перспективним планом формування територій громад; елементи податку, податкові пільги та порядок їх застосування щодо загальнодержавних і місцевих податків та зборів [167].

Особливості управлінського впливу Президента України на суспільні відносини в сфері оподаткування як глави держави полягають у здійсненні керівництва фінансовою діяльністю відповідно до ст. 106 Конституції України. Президент України також має право скасовувати акти Кабінету Міністрів України, якщо вони не відповідають Основному Закону, підписувати закони, прийняті Верховною Радою України, та застосовувати право вето щодо законів у сфері оподаткування, прийнятих Верховною Радою України [93].

Щодо Уряду, то згідно зі ст. 1 та ст. 2 Закону України «Про Кабінет Міністрів України» це вищий орган у системі органів виконавчої влади, серед іншого, забезпечує проведення державної фінансової та податкової політики, а також сприяє стабільності національної грошової одиниці.

За Податковим кодексом України, до повноважень Кабінету Міністрів України у податковій сфері належать: визначення переліку надавачів бюджетних грантів (ст. 14.1.277); встановлення порядку надання інформації державними органами, що ведуть облік або реєстрацію рухомого майна та інших активів, які є об'єктами оподаткування, про власників і/або користувачів такого майна контролюючим органам (ст. 68.3); встановлення порядку ведення Реєстру неприбуткових установ та організацій, а також включення та виключення неприбуткових підприємств, установ і організацій з Реєстру (ст. 133.4.5); визначення переліку документів та порядку їх подання для отримання податкової соціальної пільги (ст. 169.2.1); а також встановлення порядку обчислення та накопичення сум податку реєстраторами розрахункових операцій і фіскальним сервером контролюючого органу (ст. 201.11) [167].

Роль Міністерства фінансів України як органу, що застосовує необхідні

заходи для цілей оподаткування, визначено Законом України «Про центральні органи державної виконавчої влади». Відповідно до ст. 6 цього акта Міністерство фінансів є центральним органом виконавчої влади, який формує та реалізує державну політику в одній або кількох сферах, визначених Кабінетом Міністрів України, зокрема в сфері оподаткування [93].

Згідно з Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження положення про Міністерство фінансів України» Міністерство фінансів є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади, яке відповідає за формування та реалізацію єдиної державної податкової і митної політики, політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, а також політики у сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового і митного законодавства та законодавства з питань сплати єдиного внеску.

Повноваження Міністерства в сфері оподаткування включають: 1) підготовку до імплементації в національне законодавство рекомендацій Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) у сфері міжнародного оподаткування, трансфертного ціноутворення та обміну фінансовою інформацією у податкових цілях; 2) узгодження рішень про надання розстрочення або відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу.

До суб'єктів, наділених владними повноваженнями в сфері оподаткування і віднесених до органів державної виконавчої влади, належать Державна податкова служба України та Державна митна служба України. Їх діяльність також регламентується Законом України «Про центральні органи державної виконавчої влади». Зокрема, ст. 16 цього закону зазначає, що ці служби є центральними органами виконавчої влади, основні функції яких включають надання адміністративних послуг фізичним і юридичним особам.

Зазначене корелює з нормами, закріпленими профільними Положеннями, що визначають правовий статус ДПС України та ДМС України [7] та деталізують

повноваження у сфері оподаткування.

Функціональне призначення Державної податкової служби України полягає у виконанні низки завдань, зокрема: реєстрації та обліку платників податків і єдиного внеску, об'єктів оподаткування та пов'язаних з ними об'єктів; контролі за дотриманням податкового законодавства, законодавства з адміністрування єдиного внеску та інших нормативно-правових актів; контролі за своєчасним поданням платниками податків звітності (декларацій, розрахунків та інших документів, що стосуються обчислення і сплати податків і зборів); застосуванні фінансових (штрафних) санкцій до платників податків за порушення податкового законодавства або інших норм, контроль за дотриманням яких покладено на ДПС України. Що стосується Державної митної служби України, то її основна мета в сфері оподаткування – забезпечення дотримання законодавства щодо митного збору, акцизного податку, податку на додану вартість, а також інших податків і зборів, які стягуються у зв'язку з ввезенням (пересиланням) товарів на митну територію України або територію вільної митної зони, або з вивезенням (пересиланням) товарів з цих територій [4].

Місцевими органами виконавчої влади, які забезпечують функціонування сфери оподаткування, є місцеві державні адміністрації та територіальні органи ДМС України і ДПС України. Діяльність місцевих державних адміністрацій регулюється Законом України «Про місцеві державні адміністрації». Зокрема, згідно зі ст. 18 місцева державна адміністрація складає, затверджує та подає на розгляд ради прогноз відповідного бюджету, забезпечує його виконання і звітує перед радою про результати виконання; подає фінансові показники та пропозиції до проєкту Державного бюджету України органам виконавчої влади вищого рівня; отримує від усіх суб'єктів підприємницької діяльності, незалежно від форми власності, інформацію, необхідну для складання і виконання бюджету [9].

Основні положення, що визначають повноваження обласних, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій у сфері оподаткування,

наведені в ч. 3 ст. 250 та ч. 3 ст. 289 Податкового кодексу України [4]. Відповідно до цих норм до 1 грудня року, що передує звітному, ці адміністрації повинні подати контролюючим органам переліки платників податків, яким видані дозволи на викиди, спеціальне водокористування та розміщення відходів. Крім того, не пізніше 15 січня поточного року вони мають повідомити ДПС України, власників землі та землекористувачів про щорічну індексацію нормативної грошової оцінки земель [4].

Територіальні органи ДПС України та ДМС України підпорядковуються відповідним службам і здійснюють свою діяльність відповідно до Положень про ДПС та ДМС, Податкового кодексу України, Кодексу адміністративного судочинства, Цивільного кодексу України і Закону України «Про державну службу» щодо дисциплінарної відповідальності посадових осіб.

Щодо способів і процедур сплати податків і зборів, слід звернути увагу на їх постійне удосконалення. Наприклад, функція електронного сервісу для надання податкових послуг через Інтернет за допомогою єдиного вебпорталу ДПС України – персонального електронного кабінету платника податків. Цей електронний сервіс розроблений у системі «Податковий блок».

Електронний кабінет платника податків – це вебсервіс ДПС України, який дозволяє платникам податків взаємодіяти з податковими органами у режимі реального часу за допомогою спеціального інструмента доступу, такого як електронна картка платника податків і електронно-цифровий підпис. Платники податків можуть користуватися своїм електронним кабінетом через персональний комп'ютер, підключений до Інтернету, використовуючи стандартні програмно-технічні засоби (браузер, картридер тощо), після авторизації на вебпорталі ДПС України.

Цей кабінет є захищеним, персоналізованим і безпечним електронним сервісом, який забезпечує безконтактну взаємодію між платниками податків і ДПС з використанням сучасних інформаційно-комунікаційних технологій.

Призначення Електронного кабінету платника податків полягає в наданні можливості платникам податків виконувати свої обов'язки та реалізовувати права у сфері оподаткування онлайн. Зокрема, через кабінет можна:

- 1) підготувати, заповнити та надіслати податкову звітність в електронному вигляді;
- 2) переглядати дані особового рахунка про стан розрахунків з бюджетом (нараховано, сплачено, переплата, податковий борг, штрафи, пеня);
- 3) формувати та заповнювати платіжні документи для сплати податків, зборів та інших платежів до бюджету;
- 4) здійснювати сплату податків і зборів через інтернет-банкінг;
- 5) офіційно листуватися з органами ДПС України з питань оподаткування, отримувати консультації у режимі реального часу або за попередніми запитам, замовляти адміністративні послуги;
- 6) оперативно переглядати актуальні та архівні відомості, надані платником податків або сформовані на основі поданих до ДПС документів (дані обліку, інформація про об'єкти оподаткування, результати перевірок, інформація про доходи фізичної особи тощо).

Повертаючись до податково-конституційного регулювання, зазначимо, що воно реалізується шляхом сукупності елементів, які забезпечують якісну правову регламентацію справляння податків та зборів, через:

- 1) норми права;
- 2) правові відносини;
- 3) акти тлумачення норм права;
- 4) акти реалізації норм.

Доктринально схожі висновки зроблено О. Баїк через віднесення до елементів правового регулювання сфери оподаткування тих, що взаємодіють між собою та становлять основу понятійно-категоріального апарату податкового права, а саме:

- 1) однорідні податкові правові відносини;
- 2) податково-правові норми, що регулюють податкові правовідносини;
- 3) відповідальність за порушення правових норм, закріплених у податковому законодавстві [11, с. 6].

Норма податкового права є основним елементом та інструментом правового регулювання сферою оподаткування. Її можна тлумачити як загальнообов'язкове формально визначене правило поведінки у суспільних

відносинах, що виникають під час справляння податків, зборів та інших загальнообов'язкових платежів. Норма податкового права є системним утворенням загальнообов'язкових положень, що визначають поведінку суб'єктів податкових відносин, що діють у межах дозволених державою, з метою забезпечення і реалізації прав і законних інтересів у податковій сфері. Вказівка на те, що це податково-конституційне регулювання означає, що це норма права, яка міститься в Конституції України. Податково-конституційне регулювання справляння податків та зборів міститься в одному нормативно-правовому акті – Конституції України, який охоплює основоположні аспекти сфери оподаткування.

Податково-конституційне регулювання включає в себе систему правових норм, які забезпечують баланс між інтересами держави та платників податків. Сучасне податкове право, базуючись на принципах конституційного регулювання, формує основи для стабільного розвитку економіки, забезпечення соціальної справедливості та захисту прав людини. Принципи податково-конституційного регулювання є основними правилами, які формують основу для побудови податкової системи держави. Вони визначають правовий підхід до встановлення, справляння та контролю за податками.

Основними принципами податково-конституційного регулювання є:

1. Принцип законності – вимагає, щоб всі податки встановлювались виключно на основі закону. Важливо зазначити, що цей принцип також диктує, щоб всі податкові процедури були чітко визначені та зрозумілі для платників податків. Він відомий ще з часів Великої хартії вольностей (1215 р.), що закріпила ідею про те, що без згоди парламенту жоден податок не може бути введений.

2. Принцип рівності та справедливості передбачає, що податкова система має забезпечувати рівні умови для всіх платників податків, тобто особи, які перебувають у рівних економічних умовах, повинні сплачувати однакові податки. Принцип справедливості вимагає, щоб податковий тягар був

розподілений відповідно до фінансових можливостей платників. У Конституції України цей принцип знайшов відображення у ст. 24, де закріплюється рівність усіх громадян перед законом [93].

3. Принцип прозорості – всі аспекти податкової політики, включаючи правила та процедури, повинні бути доступними та зрозумілими для платників податків. Прозорість забезпечує довіру до податкової системи і сприяє підвищенню рівня добровільного виконання податкових зобов'язань.

4. Принцип стабільності. Для забезпечення ефективного податкового регулювання важливо, щоб податкове законодавство не змінювалося надто часто. Стабільність податкових норм створює передбачуваність і впевненість для платників податків, що є серйозним чинником для інвестиційного клімату та економічного розвитку.

5. Принцип економічної обґрунтованості. Податкові норми повинні враховувати економічну реальність та не повинні створювати надмірного навантаження для економічних суб'єктів. Податкова система має бути такою, що стимулює економічний розвиток, підтримує підприємницьку активність і забезпечує соціальну справедливість.

Застосування принципів податково-конституційного регулювання в Україні спрямоване на забезпечення законності, прозорості, рівності та справедливості у податкових відносинах. Проте, як і в багатьох інших країнах, українське податкове право стикається з викликами, пов'язаними з корупцією, бюрократизмом та недостатньо ефективною роботою контролюючих органів.

Деталізація податково-конституційного регулювання міститиметься у: 1) загальнообов'язкових нормативно-правових актах, які регулюватимуть справляння податків та зборів, їх поділяють на: а) загальні (регулюють податкові правовідносини і становлять переважну більшість усіх норм податкового права України); б) спеціальні (регулюють окремі податкові правовідносини); 2) за суб'єктом видання, їх поділятимуть на: податкові норми, що містяться в

нормативно-правових актах органів законодавчої влади; податкові норми, що містяться в актах Президента України; податкові норми, що містяться в нормативно-правових актах органів виконавчої влади; податкові норми, що містяться в актах органів місцевого самоврядування тощо; 3) за юридичною силою, їх поділяють на: податкові норми, що містяться в законах та підзаконних нормативно-правових актах.

Щодо способів реалізації норм, то вони можуть передбачати два способи поведінки платника податків та борів – активний (вчинення певних дій) або пасивний (утримування від них). Акти реалізації норм корелюють із правовими формами законодавчого та адміністративно-правового регулювання справляння податків та зборів (у сучасному контексті останні носять назву «інструментів публічного адміністрування»). Тобто, реалізація податково-конституційних норм означатиме: прийняття законів Верховною Радою України; прийняття правових актів нормативного та індивідуального характеру; застосування норм права. До актів реалізації податково-конституційних норм доцільно відносити: закони України, підзаконні нормативно-правові акти, індивідуальні акти та адміністративні договори.

Специфіка податкових норм полягає у наступному: 1) вони регулюють суспільні відносини, яких пов'язано з порядком встановлення, зміни або скасування обов'язкових платежів та наділяють їх особливим значенням; 2) регламентують передусім податкове зобов'язання, що визначає обов'язок учасників податкових правовідносин сплачувати податки та збори, а також встановлюють відповідальність за порушення податкового законодавства; 3) мають імперативний характер, що не передбачає альтернативи податковому зобов'язанню по сплаті податків та зборів; 4) забезпечуються юридичною відповідальністю незалежно від того, ким порушено правові норми, типу фізичних та юридичних осіб; 5) їх деталізація містяться у нормативно-правових актах різної юридичної сили та галузевої приналежності.

Конституція України як основний закон держави визначає основні права та обов'язки громадян, включаючи їх податкові зобов'язання. Вона закладає правові засади функціонування податкової системи, визначає взаємодію платників податків з державою та гарантує дотримання їхніх прав. Податкове законодавство, яке ґрунтується на конституційних принципах, має на меті забезпечити баланс між інтересами держави щодо наповнення бюджету і правами платників податків. У цьому контексті важливо зрозуміти основні права та обов'язки платників податків, закріплені в Конституції України.

Основними правами платників податків за Конституцією України є:

1. Право на захист від незаконного оподаткування – це означає, що жоден податок не може бути введений або змінений без відповідного закону, який відповідає Конституції. Це положення закріплене у ст. 67 Конституції, яка встановлює, що податки і збори мають сплачуватися лише відповідно до закону.
2. Право на судовий захист – це включає можливість оскарження податкових рішень, які платник вважає незаконними або такими, що порушують його права. Стаття 55 Конституції передбачає, що кожен має право звернутися до суду за захистом своїх прав і свобод. Це положення є фундаментальним для захисту прав платників податків і забезпечення справедливості у податкових спорах.
3. Право на інформацію про свої права і обов'язки, а також про податкову політику держави, що закріплене в ст. 34 Конституції. Це право забезпечує прозорість податкової системи і дозволяє платникам податків отримувати необхідну інформацію для прийняття обґрунтованих рішень. Право на доступ до інформації є ключовим елементом демократичного управління і запобігає зловживанням з боку податкових органів.
4. Право на рівність перед законом, а саме Конституція України гарантує рівність всіх громадян перед законом, що також поширюється на сферу оподаткування. Стаття 24 Конституції проголошує, що громадяни мають рівні конституційні права і свободи та є рівними перед законом. Це означає, що податкова політика повинна бути справедливою і не повинна

дискримінувати будь-які групи платників податків.

У свою чергу обов'язками платників податків за Конституцією України є:

1. Обов'язок сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, визначених законом, що визначений у статті 67 Конституції України. Це положення підкреслює важливість податкових зобов'язань для забезпечення фінансової стабільності держави і фінансування її основних функцій. 2. Обов'язок подавати податкову звітність, тобто платники податків зобов'язані подавати податкову звітність до податкових органів у встановлені строки. Це дозволяє податковим органам контролювати виконання податкових зобов'язань і забезпечувати належне адміністрування податків. 3. Обов'язок дотримуватися податкового законодавства, а саме Конституція України і податкове законодавство зобов'язують платників податків дотримуватися вимог податкового законодавства, включаючи своєчасну і повну сплату податків, подачу звітності та виконання інших обов'язків, встановлених законодавством. Це забезпечує стабільність податкової системи і сприяє формуванню відповідальності серед платників податків.

Для дослідження правової природи та ознак суспільних відносин, що впорядковані податковими нормами, зазначимо їх спектр: суспільні відносини з приводу встановлення обов'язку громадян сплачувати податки та збори; суспільні відносини, що складаються при функціонуванні системи органів, яких уповноважено справляти податки та збори; суспільні відносини, що складаються під час встановлення основ юридичної відповідальності за порушення конституційно встановлених обов'язків тощо.

Слід зазначити, що ступінь можливих та належних дій суб'єктів правових відносин у сфері оподаткування буде залежати від їх правового статусу та державних цілей. Можна виокремити групи податково-конституційного регулювання за їх спрямуванням:

1) норми, що визначають обов'язок громадян сплачувати податки та збори.

Імперативний податковий обов'язок базується на ст. 67 Конституції України, яка зобов'язує громадян сплачувати податки, збори та інші обов'язкові платежі до державного і місцевих бюджетів, а також до публічних цільових фондів [93];

2) норми, що визначають систему органів, уповноважених справляти податки та збори. Зокрема, Конституція та інші правові акти регулюють функціонування органів державної виконавчої влади таким чином: Кабінет Міністрів України є вищим органом виконавчої влади (ст. 113); йому надано повноваження щодо створення, реорганізації та ліквідації міністерств та інших центральних органів виконавчої влади (ст. 116); місцеві державні адміністрації здійснюють виконавчу владу в областях, районах, містах Київ і Севастополь (ст. 118). Верховна Рада України, як найвищий орган законодавчої влади, має повноваження приймати закони та вносити зміни, у тому числі в сфері оподаткування. Президент України відповідно до ст. 106 Конституції впливає на податкові відносини як глава держави, має право скасовувати акти Кабінету Міністрів з причин невідповідності Конституції, підписувати закони, прийняті Верховною Радою, та накладати вето на закони, що стосуються оподаткування [93];

3) норми, що визначають основні принципи діяльності уповноважених органів. Наприклад, частина 2 статті 18 Конституції України встановлює вимогу дотримання принципу верховенства права;

4) норми, що окреслюють основи юридичної відповідальності за порушення конституційних обов'язків у сфері оподаткування. Наприклад, ст. 61 зазначає, що особа не може бути двічі притягнена до юридичної відповідальності одного виду за одне і те ж правопорушення, а також що відповідальність є індивідуальною; ст. 62 передбачає, що особа вважається невинуватою, поки її вина не буде доведена в законному порядку і встановлена обвинувальним вироком суду [93].

Одночасно ст. 283 Кодексу адміністративного судочинства визначено, що

податкові та митні органи можуть звертатися до адміністративного суду для вирішення таких питань: 1) зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків; 2) підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків; 3) отримання дозволу на погашення повного розміру податкового боргу за рахунок майна платника податків, яке перебуває під податковою заставою; 4) зобов'язання керівника підприємства провести інвентаризацію основних фондів і товарно-матеріальних цінностей, що перебували під митним контролем або використовувалися разом із товарами в митному режимі [20].

В Україні податково-конституційне регулювання є ключовим аспектом забезпечення фіскальної стабільності та справедливості в системі оподаткування. Воно охоплює законодавчі, правові та практичні аспекти, які регулюють відносини між державою та платниками податків. У сучасних воєнних умовах, що тривають в Україні, особливо важливим є адаптація податкової системи до нових викликів та умов. Конституція України визначає основи податкового регулювання в Україні, Тоді як Податковий кодекс України є основним нормативно-правовим актом, що регулює порядок справляння податків і зборів, права та обов'язки платників податків, а також органів, що здійснюють контроль за виконанням податкових зобов'язань [167].

Воєнний стан в Україні суттєво впливає на податково-конституційне регулювання. В умовах війни зростає потреба в гнучкому реагуванні на нові економічні виклики, що вимагає адаптації податкового законодавства та практики. Основні зміни включають: а) адаптацію податкового законодавства – в умовах війни приймаються спеціальні закони та постанови, що регулюють особливості справляння податків. Це може включати пільги для підприємств, що постраждали внаслідок конфлікту, або зміни в порядку стягнення податків [23]; б) вплив на бізнес і економіку – воєнні дії часто призводять до зниження економічної активності і, як наслідок, до скорочення податкових надходжень. Це

вимагає перегляду податкової політики для підтримки бізнесу і забезпечення економічної стабільності [24].

Аналіз міжнародного досвіду показує, що під час воєнних конфліктів країни часто вдаються до різних форм фіскального регулювання, щоб підтримати економіку та забезпечити необхідні ресурси для військових потреб. Наприклад, у США під час Другої світової війни були введені спеціальні податкові заходи, включаючи підвищення податків для фінансування військових витрат та надання пільг для підприємств, що працюють на оборону; під час Великої депресії та Другої світової війни Великобританія застосовувала політику оподаткування з метою забезпечення стабільності економіки та фінансування військових витрат; під час і після об'єднання Німеччини були проведені значні податкові реформи, спрямовані на стимулювання економічного відновлення і підтримку бізнесу [25].

В умовах війни Україна стикається з низкою викликів, зокрема необхідність гнучкого регулювання, тобто податкове законодавство України має бути достатньо гнучким, щоб швидко реагувати на зміни в економічній ситуації і забезпечувати ефективний збір податків. Проблеми з виконанням податкових зобов'язань, які проявляються в зниженні економічної активності та пошкодженні інфраструктури, що можуть ускладнювати виконання податкових зобов'язань і впливати на податкові надходження.

Вбачається, що перспективи подальшого податково-конституційного регулювання в Україні мають включати: 1) реформи податкової системи, а саме перегляд податкових ставок, запровадження нових форм оподаткування та оптимізацію процесу стягнення податків; 2) покращення міжнародної співпраці, тобто залучення міжнародної допомоги та консультацій, щоб допомогти Україні впровадити найкращі практики та ефективні механізми податкового регулювання.

Невід'ємним елементом повноцінного здійснення податково-конституційного регулювання в Україні є конституційний контроль, який

визначається як форма державного контролю за відповідністю нормативно-правових актів конституції держави. Щодо податкового законодавства цей контроль має особливе значення, оскільки податки є основним джерелом надходжень до державного бюджету. Теоретично конституційний контроль покликаний забезпечити, щоб податкові закони відповідали основним конституційним принципам [26, с. 95-98].

В Україні конституційний контроль здійснюється Конституційним Судом України, який є незалежним органом конституційної юрисдикції, покликаним забезпечити верховенство Конституції України на всій території держави. Відповідно до ст. 147 Конституції України основними функціями Конституційного Суду України є перевірка конституційності законів та інших правових актів, а також офіційне тлумачення Конституції [93]. Стосовно податкового законодавства, його рішення часто визначають правові рамки, у межах яких можуть діяти законодавчі та виконавчі органи влади. Ці рішення мають особливе значення в контексті захисту прав платників податків, адже вони допомагають встановлювати баланс між інтересами держави та громадян. В умовах демократизації та правової держави цей контроль набуває особливого значення, адже податкове законодавство безпосередньо зачіпає економічні інтереси громадян та суб'єктів господарювання [27, с. 77].

І хоча Європейська конвенція з прав людини не містить спеціальних положень щодо податкових питань, але Європейський суд з прав людини неодноразово розглядав справи, що стосуються податкових норм і прав людини. Наприклад, ст. 1 Першого протоколу до Конвенції гарантує право на захист власності, що безпосередньо стосується податкового регулювання. Європейський суд з прав людини у своїх рішеннях неодноразово підкреслював важливість дотримання прав людини у сфері оподаткування, зокрема права на справедливий судовий розгляд та право на захист власності [92].

Крім того, Суд Європейського Союзу забезпечує дотримання права

Європейського Союзу, включно з основоположними правами, у податкових питаннях. Його рішення можуть впливати на національне податкове законодавство, змушуючи держави-члени враховувати положення Хартії основних прав ЄС при розроблюванні податкових законів.

У багатьох країнах податково-конституційне регулювання ґрунтується на схожих принципах, але має свої особливості. Наприклад, у країнах Європейського Союзу важливу роль відіграють наднаціональні акти, такі як Директиви ЄС, які встановлюють загальні правила для оподаткування на території всього ЄС. Це створює необхідність гармонізації національного законодавства з вимогами європейського права [58; 59].

У Франції конституційне регулювання податкових відносин здійснюється через Конституційну раду, яка має право перевіряти законопроекти на відповідність конституційним нормам [321]. Конституційна хартія прав і свобод включає принципи, що гарантують захист прав платників податків та забезпечують справедливість у податкових відносинах.

У Німеччині принципи податкового регулювання на федеральному рівні визначені в основному законі (Grundgesetz). Згідно з німецьким конституційним правом податки можуть встановлюватись тільки за законом, що є основою принципу законності. Німеччина також слідує принципу федеральної рівності, що означає, що податкові закони не повинні несправедливо обтяжувати платників у різних регіонах [308].

У Великій Британії податково-конституційне регулювання спирається на принцип парламентського суверенітету, що означає, що всі податки повинні бути затверджені парламентом. Принцип рівності у цій державі реалізується через прогресивну шкалу податків, яка враховує доходи платників [33].

У США питання оподаткування вирішуються на рівні федерації та окремих штатів, що створює певні юридичні виклики. Конституція США не містить спеціальних положень про податки, однак гарантує захист прав платників

податків через Десяту поправку та Чотирнадцяту поправку. Податкова система США базується на принципах рівності та прозорості. Федеральний уряд та уряди штатів мають окремі податкові системи, що іноді призводить до конфліктів і необхідності судового вирішення питань оподаткування [34].

Законодавчі акти, такі як Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA), спрямовані на запобігання ухиленню від сплати податків шляхом контролю за фінансовими рахунками американських громадян за кордоном. Ця норма була прийнята у відповідь на глобальні виклики у сфері податкового регулювання і стала прикладом для багатьох інших країн [36].

2.2. Податково-бюджетне регулювання.

Складність, багаторівневість відносин оподаткування обумовлює побудову узгодженої конструкції режиму виконання податкового обов'язку на межі з іншими галузевими чи підгалузевими засобами впливу на цей різновид суспільних відносин. Податковий обов'язок передбачає реалізацію чіткої мети своєчасного надходження коштів від сплати податків та зборів до доходних частин бюджетів. Але враховуючи те, що податковий обов'язок обумовлює упорядкування трьох ланок, трьох його складових, треба виходити з узгодженості дій не лише щодо перерахування грошей до бюджету [45, с. 60–63].

Проблема співвідношення обов'язку і сплати податку з податковим обов'язком залишається досі доволі актуальною. Податковий обов'язок у широкому значенні як комплекс дій щодо обліку сплати та звітності значно ширший, ніж обов'язок сплачувати податки та збори. «Сплата податку представляє собою реалізацію основного обов'язку платника і може бути розглянута як податковий обов'язок у вузькому значенні. З цього можна зробити висновок, що податковий обов'язок у широкому значенні включає: 1) обов'язок з ведення податкового обліку; 2) обов'язок зі сплати податків та зборів; 3) обов'язок з податкової звітності» [255]. Саме тому оцінюючи сферу відносин, які

обумовлюються податково-правовим регулюванням, треба виходити із оцінки широкого кола дій учасників податкових правовідносин, а не зосереджуватись виключно на оцінці обставин перерахування коштів платників податків та зборів у рахунок їх податкового обов'язку.

Зрозуміло, що реалізація податкового обов'язку пов'язується перш за все із застосуванням норм податкового законодавства. Відповідно до п. 1.1 ст. 1 Податкового кодексу України цей законодавчий акт регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків та 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 і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [1]. При цьому важливо враховувати, що регулювання Податковим кодексом України стосується тих відносин, які виникають на підставі вже існуючих законодавчих приписів щодо податків та зборів. Іноді до сфери регулювання Податкового кодексу України включають і відносини, які характеризують законотворчі процедури щодо прийняття актів податкового законодавства. Але навряд чи з цим можна погодитись, бо саме справляння податків та зборів починається тоді, коли відповідна норма чи акт вже набули чинності.

Податкове регулювання відповідно до ст. 1 Податкового кодексу України стосується і відносин адміністрування податків та зборів. Фактично, йдеться про сукупність процедур, що стосуються справляння податків та зборів, узгодження позицій суб'єктів, які беруть в цьому участь. Принципово процедурне регулювання в цих умовах має диференціюватися на два блоки. По-перше, це процедури реалізації податкового обов'язку безпосередньо платником податків у межах чіткого додержання норм податкового законодавства. По-друге, це процедури узгодження позицій платника податку та контролюючого органу,

процедури адміністративного оскарження рішень контролюючих органів. Принциповою ознакою віднесення таких процедур до податкових є те, що вони відбуваються за участю суб'єктів, які традиційно входять до складу суб'єктів податкових правовідносин, на відміну від процедур судового вирішення податкових спорів.

В основі регулювання тих відносин, які внесено до сфери упорядкування Податковим кодексом України, лежить сукупність норм податкового законодавства. Податкове законодавство України складається з: а) Конституції України; б) Податкового кодексу України; в) Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи; г) чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України; д) нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання цього Кодексу та законів з питань митної справи; є) рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів [1].

Не можна не враховувати того, що виконання податкового обов'язку забезпечує відповідний рух грошових коштів. У режимі виконання цього обов'язку рух коштів не припиняється після того, як сфера упорядкування суспільних відносин виходить за межі впливу податково-правових норм. У статті 38 Податкового кодексу України чітко визначено умови, коли можна ставити крапку на виконанні припису податкової норми. Законодавчий підхід в регулюванні цих відносин передбачає: а) сплату в повному обсязі платником сум податкового зобов'язання; б) сплату податку у встановлений законодавством строк; в) сплату податку безпосередньо платником або податковим агентом [1, ст. 38]. У разі реалізації цих умов можна припускати, що виконання податкового обов'язку у режимі застосування норм податкового законодавства завершено.

Водночас не можна вважати цей факт кінцевою метою. Передача коштів від платника до органу, який організовує збирання коштів, не є моментом закінчення руху цих коштів. Після передачі платником податку коштів в рахунок

його обов'язку вони мають надійти на відповідні казначейські рахунки бюджетів. Відповідно до п. 5 ст. 45 Бюджетного кодексу України податки і збори (обов'язкові платежі) та інші доходи державного бюджету визнаються зарахованими до державного бюджету з дня зарахування на єдиний казначейський рахунок [10]. Саме тут і виникає межа бюджетного та податкового регулювання.

Зрозуміло, що для оцінки характеру та наслідків таких відносин ми маємо спиратися на зміст норм податкового законодавства. Але не можна виключати і доцільності врахування «м'якого права», робити висновки на підставі аналізу судової практики, особливостей вирішення податкових спорів судами. Хотілося б підкреслити, що законодавець звертає увагу на певну автономність судових процедур вирішення податкових спорів. У п. 1.3 ст. 1 Податкового кодексу України підкреслюється, що цей акт не регулює питання погашення податкових зобов'язань або стягнення податкового боргу з осіб, на яких поширюються судові процедури, визначені Кодексом України з процедур банкрутства, з банків, на які поширюються норми Закону України «Про систему гарантування вкладів фізичних осіб», проведення комплексних перевірок з метою виявлення фінансових рахунків та погашення зобов'язань зі сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (крім особливостей функціонування єдиного рахунку, подання звітності щодо суми нарахованого єдиного внеску), зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій [1]. Тобто, йдеться про виокремлення особливостей процедурного регулювання тих відносин, які за формальною ознакою можуть бути схожі з податковими, бо характеризують сплату також обов'язкових платежів. Водночас йдеться про платежі, які виключені із вичерпного переліку податків та зборів, або платежі, які не мають відношення до засобів публічно-правового регулювання.

Важливо, на наш погляд, в таких умовах розмежовувати відносини щодо

виконання податкового обов'язку та відносини щодо руху коштів, які формують доходні частини бюджетів. На перший погляд, з окремими деталями йдеться про одні і ті ж відносини, бо і податкове регулювання, і регулювання щодо обігу коштів, які формують надходження до бюджету, співпадають. Водночас підставами цього розмежування має бути: а) різне законодавство; б) різний суб'єктний склад; в) різна мета.

Виконання податкового обов'язку гарантується сукупністю податкових законодавчих норм, які містяться у Податковому кодексі України. Водночас відносини, які обумовлюють надходження коштів до бюджетів, не обмежуються лише сферою податкового регулювання. Значна частина правових заходів та законодавчих норм починає регулювати процес руху коштів вже після того, як податковий обов'язок виконано, коли платник вже передав кошти в рахунок податкового зобов'язання. Подібне регулювання знаходиться поза межами впливу норм Податкового кодексу України і підпадає під сферу регулювання нормами Бюджетного кодексу України [167, ст. 1].

Однією із принципових ознак оцінки змісту правовідносин є характеристика суб'єктного складу. За цим критерієм вказані типи відносин також не збігаються. Якщо податкові відносини передбачають узгодженість правових статусів платників податків (серед яких значна кількість це фізичні особи) і суб'єктів владних повноважень, то відносини щодо руху коштів до доходних частин бюджетів таких учасників взагалі можуть не включати. Центральними учасниками стають органи державного казначейства. Більш того, окремі учасники першого типу відносин не лише не є суб'єктами другого типу відносин, але й жодним чином впливати на їх розвиток не мають можливості.

Принципова розбіжність між цими двома типами відносин пов'язується і з метою, досягнення якої має забезпечитись відповідними засобами регулювання. Якщо податкові відносини переслідують мету повного і своєчасного виконання податкового обов'язку повної і своєчасної сплати податку, то мета реалізації

наступного типу відносин починається після виконання податкового обов'язку. Йдеться вже про законодавче супроводження руху коштів та цільове їх зарахування до відповідних частин бюджету, формування насиченої доходної частини державного бюджету України чи відповідних місцевих бюджетів.

«Руйнування концепції природи податку через акцент виключно на системне упорядкування імперативного обов'язку платників податку руйнує і низку принципів оподаткування. Не можуть відносини оподаткування регулюватись ефективно та справедливо в умовах, коли невиконання державою своїх обов'язків знижує можливість виконання обов'язку платником... Реалізація податкового обов'язку цілою низкою платників (і першу чергу, підприємствами критичної інфраструктури) обумовлюється виконанням обов'язку з боку держави» [2, с. 170]. Таким чином, характер зустрічних обов'язків як платника, так і держави у податкових правовідносинах об'єктивно обумовлює досягнення балансу інтересів. Надмірний акцент у реалізації мети когось одного із учасників податкових відносин (держави, територіальної громади – в збільшенні податків, платника – в мінімізації сплати податків) призведе лише до руйнування логічної та об'єктивної конструкції балансу інтересів суб'єктів податкових правовідносин.

Подібні відносини, виникаючи на межі бюджетного та податкового регулювання, обумовлюють дуже неоднозначні оцінки в умовах проблемної узгодженості податкового та бюджетного законодавства. Йдеться про ситуацію, коли платник податків зобов'язаний самостійно сплачувати суму податкового зобов'язання [167, п. 57.1 ст. 57]. У разі якщо платник не сплачує узгоджену суму грошового зобов'язання, він притягується до відповідальності у вигляді штрафу. Водночас треба чітко пов'язувати обумовленість можливості виконання платником обов'язку по сплаті податку із діями держави, яка має створити для цього відповідні умови. Особливо системно ця вимога постає при реалізації податкового обов'язку підприємствами критичної інфраструктури. Останні дуже

часто опиняються перед вибором реєструвати податкові накладні чи використовувати кошти, які надходять за надані ними послуги, на придбання засобів, які гарантують безперебійне надання послуг населенню (водопостачання, електропостачання і т. д.).

Бюджетне законодавство закладає підстави вирішення таких суперечностей і передбачає, що перерахування субвенцій з державного бюджету місцевим бюджетом на погашення різниці між фактичною вартістю теплової енергії, послуг з централізованого опалення, постачання гарячої води і т. д. здійснюється із загального фонду державного бюджету та спеціального фонду державного бюджету [107]. Безпосередній механізм погашення заборгованості перед бюджетом для підприємств субвенціями з державного бюджету місцевим бюджетом на подібні цілі встановлюється Порядком та умовами надання субвенцій [202]. Відповідно до цього Порядку перерахування субвенцій здійснюється на суму різниці між фактичною вартістю та тарифом, що утворилася до початку наступного року і не погашена на дату укладення договору про організацію взаєморозрахунків.

Підставою проведення розрахунків щодо погашення такої різниці є договір про організацію взаєморозрахунків між підприємствами, що виробляли, транспортували та постачали послуги населенню або іншим підприємствам з погашення заборгованості [217]. В основі цього є довідка, що підтверджує наявність в учасників розрахунків такої заборгованості [202]. Саме тому проведення взаєморозрахунків із погашення заборгованості обумовлює наявність двох умов: а) наявність договору; б) виконання зобов'язань учасників розрахунків на підставі такого договору. Важливо мати на увазі в такому випадку, що погашення податкового боргу, фактичне виконання податкового обов'язку має відбуватися на межі узгодження трьох типів регулювання. По-перше, це безумовно, податкове регулювання, оскільки йдеться про погашення податкового боргу, що має здійснюватися за рахунок застосування норм податкового

законодавства. По-друге, це відповідний тип договірної регулювання на підставі норм цивільного чи господарського законодавства. По-третє, це бюджетне регулювання, оскільки виконання податкового обов'язку передбачає в даному випадку повне та своєчасне надходження субвенції із державного бюджету для збалансування можливостей підприємства як виконати податковий обов'язок так і фінансувати своєчасне надання відповідних послуг населенню.

Сучасний стан суспільних відносин обумовлений особливостями воєнного стану, що не може не корегувати всі аспекти життя суспільства. Безумовно, це так само стосується і податкових відносин. Багатоаспектність відносин, пов'язаних із справлянням податкового обов'язку, сплатою податків та зборів, породжує цікаві комплексні форми упорядкування на межі податкового та бюджетного регулювання. Звісно, податкове регулювання орієнтується насамперед на своєчасну сплату податків та зборів в повному обсязі.

Але зводити відносини, що регулюють справляння податкового обов'язку, виключно до відносин щодо сплати податку, не є послідовним. Відповідно до ст. 36 Податкового кодексу України податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строках, що визначені цим Кодексом [167]. «Зміст податкового обов'язку визначається насамперед імперативними методами фінансово-правового регулювання, особливостями відносин, що складаються між суб'єктами з приводу сплати податків та зборів... Владність розпоряджень державних органів виявляється передусім у тому, що вони приймають рішення, обов'язкові для іншої сторони правовідносин, і приймають ці рішення у межах повноважень, делегованих органу саме державою» [104, с. 254].

Тож податковий обов'язок в широкому розумінні цього явища передбачає три етапи, які об'єктивно та послідовно змінюють один одного. Ототожнення податкового обов'язку із обов'язком щодо сплати податків не є логічним, бо у широкому значенні він включає обов'язок зведення податкового обліку,

обов'язок зі сплати податків та зборів та обов'язок зі складання та подання податкової звітності [276, с. 300–301]. Дійсно, навряд чи можна виконати обов'язок по сплаті податку, не обрахувавши його. Саме тому сплаті податку передуює етап обліку. Водночас податковий облік включає як облік платників податків, так і облік об'єктів оподаткування. Перший варіант обліку передбачає появу податково зобов'язаної особи, «народження» платника податку та в подальшому зміну його статусу.

«Облік платників податків, реалізація обов'язків щодо їх реєстрації належить до особливостей правового регулювання одного із основних елементів правового механізму податків, облік об'єкта оподаткування – іншого. Такі облікові обов'язки складають відносно автономні блоки правового статусу і правового режиму. Тим не менш, це не виключає наявності певних загальних родових ознак в обліку при регулюванні оподаткування», – стверджують дослідники [115, с. 386]. Безперечно, в цьому випадку треба враховувати, що йдеться не про облік взагалі, а лише про ті його форми, які породжують певні податково-правові наслідки. У переважній більшості випадків йдеться про реалізацію приписів, які містяться у відповідних податкових реєстрах, як особистісного, так і майнового характеру.

Аналізуючи подібний аспект регулювання податкових відносин, варто звернути увагу на певну неузгодженість податкових та конституційних норм. Як вже підкреслювалось вище, Податковий кодекс України закріплює триланкову складову податкового обов'язку, тоді як конституційна норма, яка має бути фундаментом, на підставі якого деталізуються податкові приписи, фактично виходить із конструкції податкового обов'язку, що передбачає два чинники. «Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом» [93]. У межі конституційно-правового

регулювання потрапляють лише обов'язок зі сплати податків та зборів та податкової звітності. Поза межами залишається об'єктивно необхідний для справляння податків та зборів обов'язок з податкового обліку.

Введення податкового обліку реалізується з метою виконання податкового обов'язку. Однак якщо облік платників спрямований на визначення зобов'язаної особи та трансформації її статусу, то облік об'єкта орієнтований на обчислення податкового зобов'язання та сплату податку. «Платник податку зобов'язаний вести податковий облік, відносити свої доходи і видатки до тих звітних періодів, коли вони фактично були одержані чи понесені або коли вони визнаються такими» [104, с. 221]. Тож у цій ситуації хотілося б звернути увагу на подвійний характер та наслідки введення такого різновиду податкового обліку. З одного боку, таким чином визначається певна сфера реалізації контролю (в розумінні платника податку) для податкових органів та співставлення цього із інформацією, яка знаходиться в розпорядженні останніх. З іншого, таким чином платник визначає своє податкове зобов'язання та сплачує податок.

Змістовне теоретичне значення стосовно аналізу теми має і визначення податку. Так, відповідно до п. 6.1 ст. 6 Податкового кодексу України «податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників податку відповідно до цього Кодексу» [167]. Не зупиняючись детально на ознаках податку [165, с. 44–53], варто висловити деякі зауваження стосовно вказаної дефініції. На наш погляд, Податковим кодексом України мають регулюватися відносини, які безпосередньо упорядковують поведінку учасників у сфері справляння податків та зборів [167]. У наведеному визначенні узагальнено виділено чотири ознаки цього платежу, які можна розбити на дві групи. Перша група – ознаки податку як інструмента безпосередньо податкового регулювання: обов'язковість сплати, безумовність платежу, справляння податку платниками. Друга група – ознака податку, яка, за великим рахунком, не має безпосереднього відношення до

регулювання податкових відносин: податок – платіж до відповідного бюджету.

Це може породжувати колізії щодо регулювання динаміки податкових відносин, зокрема, постає питання, в який момент податок сплачений, в який момент виконано податковий обов'язок. Момент виконання податкового обов'язку передбачає сплату в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк [167]. Тобто, передача платником коштів у рахунок сплати податку збирачу податків (банківська установа і т. д.) означає те, що платник виконав свій податковий обов'язок [108]. Але враховуючи останню ознаку податку, яка закріплена у Податковому кодексі України, може скластися уявлення, що для податку як системного явища принципово важливим є те, щоб кошти від його сплати надійшли до відповідного бюджету.

На наше переконання, такий висновок принципово суперечить природі податкових відносин. Після передачі коштів від платника до банку ніхто із суб'єктів податкових правовідносин впливати на їх рух не може. Надалі обіг уже сплачених платником грошей відбувається у режимі казначейського обслуговування. Ці відносини вже є предметом бюджетно-правового регулювання. Податково-правові та бюджетно-правові відносини характеризуються принципово різним суб'єктним складом. Достатньо послатися лише на те, що в бюджетному регулюванні не беруть участь фізичні особи [20], на відміну від податкових відносин, де вони є однією із основних категорій учасників.

Сплата податку передбачає надходження коштів від нього до доходних частин відповідних бюджетів, що є вже предметом бюджетно-правового регулювання. У цій ситуації йдеться про межу комплексного регулювання засобами бюджетного та податкового упорядкування поведінки учасників відносин. Зрозуміло, що за природою і бюджетне, і податкове регулювання однотипні, мають фінансово-правову природу, використовують однотипні

методи регулювання. Водночас ототожнювати їх не можна, бо за цілою низкою підстав (мета та предмет регулювання, суб'єктний склад, особливості процедурного забезпечення реалізації приписів законодавчих норм, станом законодавства і т. д.) вони не збігаються. Саме тому абсолютно логічним виглядає те, що зміни податкового регулювання породжують відповідні наслідки щодо регулювання бюджетних відносин. Оцінюючи подібну ситуацію, треба не лише збалансувати раціональні засоби комплексного податково-бюджетного впливу, але й враховувати суспільні наслідки цього.

Межа податково-бюджетного регулювання передбачає чітке законодавче закріплення напрямку надходження коштів від сплати податків. В основі класифікації складових податкової системи України лежить декілька ознак (компетенція органу, платник, форма оподаткування і т. д.), але однією із підстав є розмежування залежно від каналу надходження [104, с. 138–139]. Водночас треба мати на увазі, що подібна диференціація вже здійснюється на межі бюджетно-податкового регулювання, бо поєднує реалізацію припису щодо сплати податку та норми щодо зарахування його до відповідного бюджету. У контексті цього може йтися про надходження коштів: а) до доходів державного бюджету України цілком; б) до доходів місцевих бюджетів цілком; в) розподілення між доходами державного бюджету України і місцевими бюджетами; г) розподілення між доходами різних типів місцевих бюджетів. Не зупиняючись на підставах закріплення надходжень від тих чи інших податків до певного бюджету, хотілося б звернути увагу на те, що прибуткові податки переважно залишаються на місцях, у розпорядженні територіальних громад.

Відповідно до ст. ст. 64-66 Бюджетного кодексу України податок з доходів фізичних осіб формує доходи, які закріплюються за бюджетами місцевого самоврядування [20]. Подібний припис існував досить тривалий час, фактично з моменту набуття чинності Бюджетним кодексом України в 2000 році. Дійсно, такий підхід є логічним, послідовним та узгодженим у контексті досягнення

балансу доходів та витрат всіх складових бюджетної системи України. Подібна вимога є цілком слушною для мирних часів. Актуальним як тоді, так і зараз є ще один аспект справляння цього податку спеціальними суб'єктами – надання відповідних преференцій особам, у яких виникають підстави використання податкової пільги. Це має враховувати декілька умов: а) при наявності декількох пільг використовується одна (найбільша – на вибір платника); б) підстави використання пільги мають бути обґрунтовані документально; в) пільга може надаватись як особі, яка належить до пільгової категорії (військовослужбовці, ветерани і т. д.), так і щодо окремих об'єктів (доходів і т. д.), власниками або отримувачами яких є такі особи [148, с. 120-121].

Але з початком широкої агресії росії 24 лютого 2022 року подібні відносини втратили умови сталості на досить тривалий час. Умови воєнного стану викликали необхідність принципового корегування цієї обставини. Так, було внесено принципові зміни, відповідно до яких кошти від сплати податку на доходи фізичних осіб, які сплачуються військовослужбовцями військових частин, які розташовані на території відповідних територіальних громад, змінили напрямок надходження [196]. Так, зазвичай кошти від сплати податку на доходи фізичних осіб, які сплачували військовослужбовці військових частин, розташованих на території відповідних територіальних громад, були спрямовані до місцевих бюджетів. Але згідно з проектом Закону про внесення змін до розділу VI Бюджетного кодексу України щодо забезпечення підтримки обороноздатності держави та розвитку оборонно-промислового комплексу України № 10037 тепер всі подібні кошти надходять до державного бюджету, а саме до загального фонду державного бюджету. Хочу нагадати, що державний бюджет включає як загальний, так і спеціальний фонд. Особливість спеціального фонду – це прив'язаність до певних цільових витрат, а загального фонду державного бюджету – це витрати, які не прив'язуються до цільової ознаки надходження коштів.

Частина податку на доходи фізичних осіб від оподаткування доходів у вигляді грошового забезпечення, грошових винагород та інших виплат, одержаних військовослужбовцями, поліцейськими та особами рядового і начальницького складу, що сплачується (перераховується) згідно з Податковим кодексом України, зараховується в повному обсязі до спеціального фонду Державного бюджету України [167]. Подібна трансформація бюджетного законодавства передбачає дві умови. По-перше, подібні зміни цільового зарахування надходжень коштів від сплати податку на доходи фізичних осіб мають винятковий, тимчасовий характер. Набуття чинності приписів змін до Бюджетного кодексу України здійснюється з 1 жовтня 2023 року і триває до 31 грудня року, в якому припинено чи скасовано воєнний стан.

По-друге, це цільове використання залучених таким чином коштів державного бюджету, відповідно до якого вони спрямовуються у таких пропорціях та за такими напрямками:

1) з 1 жовтня 2023 року по 31 грудня 2023 року: а) 50 відсотків – Адміністрації Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України на здійснення заходів із закупівлі спеціальної техніки та обладнання; б) 50 відсотків – Міністерству оборони України для закупівлі артилерійських систем;

2) з 1 січня 2024 року по 31 грудня року, в якому припинено чи скасовано воєнний стан: а) 45 відсотків – Адміністрації Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України на здійснення заходів із закупівлі спеціальної техніки та обладнання; б) 45 відсотків – Міністерству з питань стратегічних галузей промисловості України на виконання державних цільових програм реформування та розвитку оборонно-промислового комплексу, розроблення, освоєння і впровадження нових технологій, нарощування наявних виробничих потужностей для виготовлення продукції оборонного призначення; в) 10 відсотків – головним розпорядникам коштів державного бюджету, що

належать до сектору безпеки і оборони, для подальшого автоматичного спрямування військовим частинам Збройних Сил України, інших військових формувань на матеріально-технічне забезпечення пропорційно до фактично сплаченого податку.

Звичайний податок на доходи фізичних осіб залишається в громадах, як це і було попередньо. Тобто принципова зміна бюджетного законодавства полягає в тому, що таке джерело формування доходів місцевих бюджетів за рахунок спеціальних платників (військових) на сьогодні зупинено. При цьому кошти доволі серйозні. Уявіть собі 18% плюс 1,5% від 30 000 або 100 000 із надбавками – це кошти, які будуть надходити до державного бюджету з кожного військового.

І тут хотілося б акцентувати увагу щодо суспільних наслідків таких змін. Навколо цього точаться дискусії, в ході яких є зрозумілими логіка і позиції обох сторін. З одного боку, зрозумілою є негативна оцінка таких змін територіальними громадами, бо їх бюджети позбавляються значної кількості доходів від сплати ПДФО військовослужбовцями. Зрозумілі й аргументи – в умовах війни, в умовах зменшення надходжень від місцевих податків та зборів, загальнодержавних податків та зборів, які спрямовуються до місцевих бюджетів, подібні новації ставлять територіальні громади в скрутне становище, позбавляючи їх від такого джерела поповнення доходів. З іншого боку, переорієнтація перерахування коштів від справляння цього податку до державного бюджету також має об'єктивні підстави, бо держава має забезпечити фінансування нових потреб, яких не було до війни, збільшити виділення коштів на традиційні, обсяг яких під час воєнного стану значно збільшився.

Оцінюючи характер суспільних наслідків подібних змін, слід послідовно виходити із наступного. Дійсно, у жодному разі не можна ігнорувати безпосередні потреби територіальних громад і фінансові можливості щодо їх задоволення. Зменшення таких можливостей має негативні наслідки. Але не можна не враховувати, що війна є війною між державою Україна і державою

росія. Досягти перемоги можуть лише люди, об'єднані в державу, перемагає, відстоює, повертає свої території саме держава. Тому переважне суспільне значення наразі має завдання збереження державою територіальної цілісності, гарантування того, що всі територіальні громади залишились Україною, а не трансформувались у тимчасово окуповані території. Це головне завдання, яке може бути реалізоване виключно шляхом здійснення завдань і функцій держави.

2.3. Податково-грошове регулювання.

Регулювання податкових відносин є фундаментальною складовою державного управління, оскільки забезпечує надходження фінансових ресурсів до бюджету країни. Одним із найважливіших аспектів цього регулювання є податково-грошове регулювання, яке визначає механізми справляння податків і зборів. Це регулювання забезпечує фінансову стабільність країни, впливає на економічний розвиток, соціальну справедливість та інші аспекти суспільного життя [41].

Історичний розвиток податково-грошового регулювання в Україні пройшов довгий шлях від простих форм оподаткування у Київській Русі до складної системи, яка існує сьогодні. Незважаючи на всі виклики, які стоять перед українською податковою системою, подальше реформування та адаптація до європейських стандартів є ключем до забезпечення фінансової стабільності та економічного розвитку країни.

Теоретичними моделями податково-грошового регулювання відносин щодо справляння податків та зборів є: 1. Класична модель, яка представлена класичною економічною теорією, розробленою Адамом Смітом та іншими представниками класичної школи, який розглядає податково-грошове регулювання як мінімальне втручання держави в економіку. Відповідно до цієї моделі, ринок самостійно регулює економічні процеси, а державна політика повинна обмежуватися забезпеченням справедливого і ефективного збору податків. Ключовим

принципом класичної моделі є невтручання держави (*laissez-faire*), де податково-грошове регулювання повинно лише підтримувати мінімальний рівень інфляції та забезпечувати стабільність національної валюти [41, с. 99]. 2. Кейнсіанська модель, що представлена Кейнсіанською економічною теорією, розробленою Джоном Мейнардом Кейнсом, який пропонує активне втручання держави в економіку через податково-грошове регулювання. Кейнсіанці вважають, що держава повинна використовувати фіскальні та монетарні інструменти для регулювання сукупного попиту, що допомагає уникнути економічних криз та забезпечити стабільний ріст економіки. У контексті податково-грошового регулювання це означає використання податкових ставок та урядових витрат для стимулювання економіки, а також управління грошовою масою через центральний банк для контролю за інфляцією [24, с. 36]. 3. Монетаристська модель, основоположником якої є Мілтон Фрідман, який наголошував на важливості контролю за грошовою масою в економіці. Згідно з цією моделлю основна роль держави полягає в контролі за темпами зростання грошової маси, оскільки інфляція вважається результатом надмірного збільшення кількості грошей в обігу. Податково-грошове регулювання в рамках монетаристської моделі зосереджене на забезпеченні стабільного темпу зростання грошової маси та мінімізації податкових перешкод для економічного зростання [279, с. 59]. 4. Неокласична модель, що поєднує елементи класичної та кейнсіанської теорій, підкреслює важливість як ринкових механізмів, так і державного втручання. У цій моделі податково-грошове регулювання спрямоване на створення умов для ефективного функціонування ринків, де податкова політика повинна стимулювати підприємницьку діяльність, а грошово-кредитна політика — забезпечувати стабільність фінансової системи. Неокласики вважають, що держава повинна підтримувати рівновагу між попитом і пропозицією, використовуючи податки і монетарні інструменти як регулятори економічної активності [279, с. 139].

Основними підходами до податково-грошового регулювання відносин щодо справляння податків та зборів можна назвати: 1. Фіскальний підхід до податково-грошового регулювання, що акцентує увагу на ролі державних фінансів у забезпеченні економічного зростання та стабільності. У цьому контексті важливими є питання формування бюджетної політики, управління державним боргом, а також оптимізація податкової системи для забезпечення ефективного перерозподілу ресурсів. 2. Монетарний підхід, який зосереджує увагу на регулюванні грошової маси та кредитної політики з метою контролю за рівнем інфляції та забезпечення стабільності національної валюти. У межах цього підходу Національний банк України здійснює регулювання облікової ставки, управляє резервами комерційних банків та проводить операції на відкритому ринку для впливу на грошову масу в економіці. 3. Інституційний підхід, який акцентує увагу на ролі правових та організаційних механізмів у формуванні податково-грошової політики. Це включає аналіз законодавчої бази, організаційної структури державних органів, відповідальних за реалізацію податкової та грошово-кредитної політики, а також механізмів контролю та нагляду за виконанням законодавства [123, с. 55].

Сутність податково-грошового регулювання полягає у встановленні та реалізації механізмів, за допомогою яких держава забезпечує ефективне формування, розподіл та використання фінансових ресурсів для досягнення соціально-економічних цілей. Податково-грошове регулювання відносин щодо справляння податків та зборів є одним із ключових інструментів державного впливу на економічні процеси, що охоплює широкий спектр заходів, пов'язаних із встановленням, адмініструванням та контролем за податковими зобов'язаннями платників податків [163, с. 22].

Основними функціями податково-грошового регулювання є: 1. Фіскальна функція – забезпечення надходжень до бюджету для фінансування державних потреб. Ця функція спрямована на мобілізацію фінансових ресурсів у

розпорядження держави шляхом справляння податків та зборів. 2. Регулююча функція – вплив на економічну поведінку суб'єктів господарювання через зміну податкових ставок, пільг та інших умов оподаткування. Це дозволяє коригувати рівень економічної активності, стимулювати або стримувати певні види діяльності. 3. Перерозподільна функція – спрямована на перерозподіл фінансових ресурсів між різними верствами населення та секторами економіки. Завдяки цій функції держава може забезпечити соціальну справедливість та підтримку менш захищених верств населення. 4. Контрольна функція – здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства з боку платників податків, що включає моніторинг, перевірки та санкції у разі порушень [40, с. 99].

Таким чином, податково-грошове регулювання є багатфункціональним інструментом, що дозволяє державі впливати на різні аспекти економічного життя країни. Функції цього регулювання забезпечують баланс між інтересами держави та платників податків, сприяючи стабільному економічному розвитку.

В Україні податково-грошове регулювання зазнає значних змін у зв'язку з проведенням податкових реформ та інтеграцією країни в європейський простір. Основними напрямками реформ є спрощення податкового адміністрування, боротьба з ухиленням від сплати податків та гармонізація українського податкового законодавства з європейськими стандартами.

Однією з ключових реформ є запровадження системи електронного адміністрування податків, яка значно спрощує процес сплати податків і зборів, підвищує прозорість і контроль за податковими надходженнями. Важливим аспектом податково-грошового регулювання є також боротьба з тіньовою економікою, яка залишається серйозною проблемою для України.

Податково-грошове регулювання відіграє центральну роль в економічній системі України, оскільки воно безпосередньо впливає на фінансову стабільність, рівень інфляції, економічне зростання та соціальне благополуччя. Через податково-бюджетну та монетарну політику держава регулює процеси

перерозподілу ресурсів, стимулювання або обмеження певних секторів економіки, а також підтримує загальний економічний баланс [74, с. 33].

Податкова система України є одним із основних інструментів державного впливу на економіку. Податкові надходження становлять значну частину державного бюджету, який використовується для фінансування соціальних програм, інфраструктурних проєктів, оборони та інших сфер державного управління. Податкова політика спрямована на забезпечення справедливого розподілу податкового навантаження, стимулювання економічної активності, зменшення тіньової економіки та забезпечення стабільного фінансування державних потреб [32, с. 311].

У свою чергу грошово-кредитна політика України, яка реалізується через Національний банк України, націлена на забезпечення стабільності національної валюти, контроль за інфляцією та підтримку економічного зростання. За допомогою інструментів монетарної політики, таких як облікова ставка, операції на відкритому ринку та резервні вимоги, Національний банк України впливає на рівень ліквідності в економіці, кредитування та інвестиційні процеси [162, ст. 229]. Національний банк України використовує різні інструменти для досягнення своїх цілей, зокрема, операції на відкритому ринку, зміни облікової ставки та резервні вимоги для комерційних банків. Основна мета монетарної політики Національного банку України є забезпечення цінової стабільності, тобто контролювання інфляції та підтримка стабільності національної валюти [22]. Протягом останніх років Національний банк України реалізував ряд важливих реформ, таких як впровадження нових інструментів монетарної політики і зміна підходів до регулювання банківської системи. Ці реформи були спрямовані на поліпшення ефективності монетарної політики та забезпечення фінансової стабільності.

Податковий кодекс України є основним законодавчим актом, який визначає правила оподаткування та справляння податків, види податків і зборів, об'єкти і

базу оподаткування, податкові ставки, а також процедури адміністрування податків. Податковий кодекс України закріплює принципи податкової політики, такі як загальність, обов'язковість, стабільність і справедливість оподаткування. Він також передбачає механізми контролю за правильністю обчислення та своєчасністю сплати податків, що здійснюються органами Державної податкової служби України [226].

Отже, основним завданням податкового регулювання є забезпечення стабільних надходжень до бюджету, стимулювання економічного зростання, а також сприяння соціальній справедливості через перерозподіл доходів. Крім того, протягом останніх років в Україні відбулися численні реформи податкового законодавства, спрямовані на спрощення податкової системи, зниження податкового навантаження на бізнес, а також боротьбу з ухиленням від сплати податків.

Нормативно-правовими засадами грошово-кредитного регулювання в Україні є Закони України: «Про Національний банк України», «Про банки і банківську діяльність» та «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг», «Про валюту і валютні операції» та деякі інші.

Так, наприклад, Закон України «Про Національний банк України» визначає статус, функції та повноваження Національного банку України, який є основним регулятором грошово-кредитної політики в державі. Цей Закон закріплює незалежність Національного банку України у здійсненні своїх повноважень, встановлює основні цілі монетарної політики, такі як забезпечення стабільності національної валюти, підтримка стабільності фінансової системи, та сприяння стабільному економічному розвитку [232].

Закон України «Про валюту і валютні операції» регулює відносини, пов'язані з валютними операціями, встановлює правила використання іноземної валюти на території України, а також визначає порядок здійснення валютного контролю. Він має значний вплив на зовнішньоекономічну діяльність,

регулювання платіжного балансу та управління валютними ризиками [226].

Закон України «Про банки і банківську діяльність» регулює діяльність банківської системи та інших фінансових установ в Україні, що мають важливе значення для реалізації грошово-кредитної політики. Вони встановлюють вимоги до створення, функціонування та ліквідації банків і фінансових установ, а також регулюють питання нагляду та контролю за їх діяльністю з боку НБУ та інших регуляторів [194].

Головним завданням грошового регулювання є підтримка цінової стабільності, забезпечення стійкості національної валюти, а також підтримка стабільності фінансової системи.

До нормативно-правових основ податково-грошового регулювання в Україні також належать інші закони, постанови Кабінету Міністрів України, нормативні акти Національного банку України, що регулюють окремі аспекти оподаткування, фінансової політики, та грошового обігу. Важливу роль відіграють також міжнародні договори, ратифіковані Україною, які регулюють питання міжнародного оподаткування, обміну інформацією та боротьби з ухиленням від сплати податків.

Механізмами податкового регулювання в Україні є таке: а) спрощена система оподаткування, що дозволяє малому та середньому бізнесу сплачувати єдиний податок замість сплати кількох різних податків. Ця система є популярною серед підприємців, оскільки вона знижує адміністративні витрати та спрощує звітність; б) електронне адміністрування податків, а саме впровадження Е-кабінету платника, що стало важливим кроком у модернізації податкової системи України. Цей механізм дозволяє платникам податків подавати звітність, сплачувати податки та взаємодіяти з податковими органами через Інтернет, що значно знижує рівень корупції та підвищує прозорість податкових процесів [191, с. 5].

Тоді як механізмами грошового регулювання виступають а) облікова ставка

Національного банку України, яка є одним з основних інструментів впливу на грошову масу в економіці. Залежно від рівня інфляції та інших макроекономічних показників, облікова ставка може змінюватися, що впливає на кредитну активність, рівень споживання та інвестицій; б) валютне регулювання Національного банку України, що дозволяє запобігати різким коливанням курсу та стабілізувати фінансову систему країни [141, с. 71-72].

У сучасних умовах глобалізації та інтеграції економік, міжнародні стандарти і норми міжнародного права мають значний вплив на податково-грошове регулювання в Україні. Це явище стає все більш важливим у зв'язку з необхідністю забезпечення економічної стабільності, конкурентоспроможності та інтеграції країни в міжнародну економічну систему. Вплив міжнародних стандартів на національні системи регулювання проявляється через адаптацію законодавства до міжнародних норм, що забезпечує відповідність міжнародним зобов'язанням і стандартам.

Міжнародні стандарти у сфері податкового регулювання спрямовані на забезпечення справедливого та прозорого оподаткування, боротьбу з ухиленням від сплати податків та забезпечення співпраці між країнами в цій сфері. Основними міжнародними стандартами, що впливають на податкову політику України, є стандарти, розроблені Організацією економічного співробітництва та розвитку та Європейським Союзом [41, с. 206].

Так, стандартами Організації економічного співробітництва та розвитку є низка документів, що є важливими для податкового регулювання, зокрема «Основи для боротьби з ухиленням від податків», «Плани дій з розширення бази оподаткування і боротьби з розмиванням податкових баз». «Основні принципи оподаткування» та «Плани дій BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)», що спрямовані на боротьбу з уникненням податків і забезпечення податкової прозорості. Ці документи включають рекомендації щодо боротьби з уникненням податків, запобігання податковому шахрайству та забезпечення прозорості

податкових систем, а також рекомендують країнам впроваджувати заходи для запобігання уникненню податків та забезпечення прозорості податкових систем [41].

Норми Європейського Союзу у сфері податкового регулювання включають директиви та регламенти, що стосуються боротьби з шахрайством, співпраці між податковими органами та забезпечення єдиного ринку. Впровадження цих норм в Україні є важливим етапом на шляху інтеграції в Європейський Союз. У свою чергу, міжнародні норми грошово-кредитного регулювання мають значний вплив на економічну політику України. Основними організаціями, що розробляють ці норми, є Міжнародний валютний фонд та Банк міжнародних розрахунків.

Так, Міжнародний валютний фонд забезпечує рекомендації та технічну допомогу країнам у сфері монетарної політики, включаючи управління валютними курсами та підтримку стабільності фінансових систем. Вплив Міжнародного валютного фонду на Україну проявляється через програми фінансової допомоги та консультування у сфері монетарної політики [160].

Банк міжнародних розрахунків розробляє рекомендації для центральних банків у сфері грошово-кредитної політики, управління валютними резервами та банківського нагляду. Норми Банку міжнародних розрахунків допомагають Україні в удосконаленні грошово-кредитної політики та забезпеченні стабільності банківської системи [320].

Основними міжнародними документами, які визначають стандарти у сфері податково-грошового регулювання, є такі: 1. Модельна конвенція ОЕСР про податки на доходи та капітал. 2. Керівництво з трансфертного ціноутворення для багатонаціональних підприємств та податкових адміністрацій. 3. Стандарти обміну інформацією у податкових справах [298]. Ці стандарти спрямовані на гармонізацію податкового законодавства різних країн, уникнення подвійного оподаткування, боротьбу з ухиленням від сплати податків та забезпечення

прозорості фінансових потоків.

Також необхідно відзначити, що адаптація українського законодавства до міжнародних стандартів є важливою частиною інтеграційного процесу. В Україні було реалізовано певні реформи, спрямовані на імплементацію міжнародних стандартів у сфері податкового і грошово-кредитного регулювання. Наприклад, з метою відповідності міжнародним стандартам в Україні були впроваджені зміни до Податкового кодексу, які включають заходи протидії ухиленню від сплати податків, покращення прозорості податкових процедур та спрощення податкового адміністрування. Також щодо грошово-кредитного регулювання Україна реалізувала реформи, спрямовані на покращення монетарної політики, зокрема, вдосконалення інструментів управління грошовою масою та забезпечення незалежності центрального банку [134, с. 71].

Але в умовах глобалізації та інтеграції України у світову економіку актуальним є питання відповідності національного законодавства міжнародним стандартам, особливо у сфері податково-грошового регулювання. Зважаючи на важливість податкових та грошових відносин у контексті формування бюджету держави, а також забезпечення економічної стабільності, відповідність українського законодавства міжнародним стандартам набуває особливої значущості.

Україна, як член міжнародного співтовариства, взяла на себе зобов'язання щодо адаптації свого законодавства до міжнародних стандартів. Це стосується й сфери податково-грошового регулювання. Як уже зазначалося, національне законодавство України у цій сфері регламентується Податковим кодексом України, Законом України «Про Національний банк України» та іншими нормативно-правовими актами.

Що стосується Податкового кодексу України, то він значною мірою враховує рекомендації Організації економічного співробітництва та розвитку, зокрема у питаннях трансфертного ціноутворення, уникнення подвійного

оподаткування та обміну інформацією. Проте існують певні аспекти, де національне законодавство потребує подальшої адаптації, наприклад, у сфері оподаткування цифрової економіки [226].

Грошово-кредитна політика України, що регламентується Законом України «Про Національний банк України» та іншими нормативними актами, також піддається впливу міжнародних стандартів. Зокрема, Міжнародний валютний фонд та Європейський центральний банк надають рекомендації щодо монетарної політики та макроекономічної стабільності, які Україна враховує у своїй політиці [22].

Однією з основних проблем такої гармонізації є розбіжності між міжнародними стандартами та національним законодавством, що можуть виникати через особливості економічної системи України. Гармонізація законодавства потребує активної роботи як на національному, так і на міжнародному рівнях, включаючи участь у міжнародних форумах, адаптацію законодавства та його вдосконалення.

Перспективи гармонізації полягають у поступовій інтеграції України в європейські та світові структури, що передбачає прийняття міжнародних стандартів у повному обсязі. Це, своєю чергою, сприятиме зміцненню економіки, підвищенню інвестиційної привабливості та забезпеченню стабільності фінансової системи України.

Відповідність національного законодавства України міжнародним стандартам у сфері податково-грошового регулювання є ключовим фактором для забезпечення економічної стабільності та інтеграції у світову економіку. Проте процес гармонізації потребує подальших зусиль, зокрема у сферах оподаткування цифрової економіки та монетарної політики.

Однак потрібно зауважити, що правове регулювання у сфері податково-грошового регулювання стикається з низкою проблем, які впливають на ефективність його функціонування. В Україні ця сфера особливо важлива в

умовах сучасних викликів, зокрема економічної кризи та воєнної агресії РФ.

Податкове регулювання в Україні стикається з численними викликами, які зумовлені як внутрішніми, так і зовнішніми чинниками. Однією з ключових проблем є нестабільність податкового законодавства. Часті зміни у податковому законодавстві, введення нових податків і зборів, а також невизначеність щодо майбутніх податкових реформ створюють труднощі для підприємців та інвесторів. Ця нестабільність послаблює довіру до держави та сприяє поширенню тіньової економіки.

До основних проблем податкового регулювання в Україні можна віднести високий рівень податкового навантаження. Для багатьох підприємств, особливо малого та середнього бізнесу, рівень податкового навантаження залишається надмірно високим, що гальмує їх розвиток і змушує шукати способи уникнення податкових зобов'язань.

Також, назрілим є питання ефективності податкового адміністрування. Існуюча система адміністрування податків та зборів часто характеризується бюрократією, що ускладнює процеси податкового обліку та сплати. Корупційні ризики, пов'язані з перевітками та взаємодією з податковими органами, також є значним викликом.

Що стосується проблемних питань сфери грошового регулювання, то основним серед них можна виділити такі, як: 1. Інфляційний тиск, адже економічна нестабільність та коливання валютного курсу спричинили суттєвий інфляційний тиск, що негативно впливає на купівельну спроможність населення та підриває довіру до національної валюти. 2. Відсутність довіри до банківської системи, що спричинено проблемами банківської системи, зокрема високим рівнем неповернених кредитів та обмеженим доступом до кредитування, що у свою чергу веде до збільшення частки готівкових розрахунків та зменшення депозитної бази. 3. Виклики, пов'язані з валютною політикою через нестабільністю курсу гривні, що обмежує можливості для довгострокового

планування як для підприємств, так і для громадян [155, с. 117].

На жаль, військова агресія РФ кардинально змінила економічну та соціальну ситуацію в Україні, що вимагає відповідних коригувань у податково-грошовій політиці. Через руйнування інфраструктури, втрату контролю над частиною територій, масову міграцію населення та припинення діяльності підприємств значно знизилася податкова надходження до бюджету. Це створює ризики для фінансування державних видатків, зокрема оборони та соціальних програм [35]. Зростання бюджетних витрат на оборону та соціальну підтримку населення в умовах війни призводить до збільшення бюджетного дефіциту. Для його фінансування уряд змушений залучати внутрішні та зовнішні запозичення, що підвищує рівень державного боргу [152, с. 63]. Крім цього, військова агресія РФ спричинила значні коливання на валютному ринку, що ускладнило підтримання стабільності гривні. У відповідь на це Національний банк України змушений проводити активні інтервенції та запроваджувати валютні обмеження [67, с. 357-359].

Для вирішення зазначених проблем необхідно вжити комплексних заходів, спрямованих на вдосконалення як нормативної бази, так і процесу правозастосування. Необхідно здійснити систематичний аналіз та консолідацію чинного законодавства з метою виявлення та усунення прогалин, колізій та застарілих норм. Це може бути досягнуто шляхом гармонізації національного законодавства з міжнародними стандартами, а також прийняття нових нормативно-правових актів, які враховують сучасні виклики.

Важливим кроком є розроблення й впровадження чітких механізмів правозастосування, що включає створення інструкцій, методичних рекомендацій для державних органів, а також навчання та підвищення кваліфікації посадових осіб. Це допоможе забезпечити єдність практики правозастосування та зменшити суб'єктивність рішень. Необхідно розробити спеціальні податкові режими, які б сприяли розвитку малого та середнього бізнесу, зокрема через зниження

податкового навантаження та спрощення процедур адміністрування.

Для зменшення рівня корупції та підвищення довіри до державних інституцій необхідно забезпечити прозорість процесу правозастосування та відповідальність посадових осіб за прийняті рішення. Це може бути досягнуто шляхом впровадження електронних систем моніторингу та контролю, а також посилення відповідальності за порушення законодавства.

Загалом застосування комплексного підходу до вирішення існуючих проблем, включаючи удосконалення законодавства, розроблення чітких механізмів правозастосування та підвищення прозорості, сприятиме зміцненню правової системи та економічної стабільності країни.

Що стосується закордонної практики, то в країнах Європейського Союзу податково-грошове регулювання відносин щодо справляння податків та зборів представляє собою унікальний приклад інтегрованої податкової політики, де національні уряди координують свої податкові системи з метою забезпечення гармонізації податків. Важливим аспектом є спільна податкова політика в рамках єдиного ринку, що передбачає узгодження ставок ПДВ, митних зборів та інших податків. Однією з ключових переваг такої системи є зниження податкових бар'єрів та спрощення ведення бізнесу [328, с. 63].

Наприклад, у Франції існує система прогресивного оподаткування, яка враховує доходи громадян та соціальні аспекти. Водночас Німеччина приділяє велику увагу регулюванню податків на капітал, що дозволяє стимулювати інвестиції в економіку. Важливо відзначити, що ЄС активно працює над запобіганням податкових зловживань, що вимагає високого рівня прозорості та міжнародної співпраці [156, с. 659].

Система податково-грошового регулювання у США є однією з найскладніших у світі, з багаторівневою структурою, яка включає федеральні, штатні та місцеві податки. Основними принципами є прогресивне оподаткування та значна роль податків на доходи фізичних осіб. Однією з основних

особливостей американської системи є високий рівень автономії штатів у визначенні податкової політики, що дозволяє враховувати регіональні особливості. Федеральний резерв США також відіграє важливу роль у податково-грошовому регулюванні, впливаючи на економіку через монетарну політику. Важливо зазначити, що американська система надає значні податкові пільги для бізнесу, що стимулює підприємництво та інновації [11, с. 24].

Для України важливо враховувати ці особливості та адаптувати найкращі практики, зокрема в умовах нинішніх викликів, пов'язаних з військовою агресією РФ. Запозичення та адаптація міжнародного досвіду можуть стати важливими інструментами для вдосконалення податкової політики та забезпечення сталого розвитку економіки.

Загалом можна констатувати, що податкове і грошово-кредитне регулювання є взаємопов'язаними елементами економічної політики, які взаємно впливають один на одного. Податкові зміни можуть мати значний вплив на монетарну політику і навпаки. Наприклад, зменшення податкового навантаження може стимулювати економічне зростання, що в свою чергу вплине на грошово-кредитну політику.

Саме тому виходячи з сказаного та ґрунтуючись на власному розумінні поняття податково-грошового регулювання, все ж вважається доцільним тлумачити його як комплекс правових, економічних та адміністративних заходів, що застосовуються державою для впорядкування процесів справляння податків і зборів, управління грошовими потоками, а також забезпечення належного виконання податкових обов'язків суб'єктами господарювання та фізичними особами. Цей інструмент державного управління спрямований на забезпечення стабільного функціонування державного фінансового механізму, підтримку економічної рівноваги, а також створення умов для ефективного функціонування ринкової економіки.

Підсумовуючи варто сказати, що дослідження механізмів податково-

грошового регулювання відносин щодо справляння податків та зборів підтверджує важливість комплексного підходу до формування фіскальної політики держави. Ефективне поєднання податкових та грошових інструментів сприяє забезпеченню макроекономічної стабільності, стимулюванню економічного зростання та створенню умов для зростання інвестиційної привабливості країни. Водночас аналіз зарубіжного досвіду та нормативно-правового регулювання у цій сфері вказує на необхідність адаптації національних механізмів до сучасних викликів та реалій. Зокрема, важливою є подальша гармонізація українського податкового законодавства із міжнародними стандартами та посилення інституційної спроможності органів, що здійснюють податково-грошове регулювання.

Удосконалення національної системи податково-грошового регулювання потребує системного підходу, який включає як законодавчі зміни, так і посилення координації між державними інституціями та бізнесом, що сприятиме ефективнішому функціонуванню податкової системи і зменшенню тіньових процесів в економіці.

2.4. Податково-адміністративне регулювання.

Податково-адміністративне регулювання відносин щодо справляння податків та зборів є важливою складовою державного управління та фінансової політики. Цей процес має на меті забезпечити стабільний приплив фінансових ресурсів до державного бюджету, а також створити сприятливі умови для економічного зростання та добробуту суспільства. Водночас важливим аспектом податкового регулювання є його адміністративна складова, яка охоплює процедури адміністрування, контролю та примусового стягнення податкових платежів.

Податково-адміністративне регулювання справляння податків та зборів

також є різновидом правового регулювання, що відображає імперативно-нормативний вплив на організацію діяльності суб'єктів та об'єктів управління і формування сталого порядку їх функціонування [9, с. 15]. Виокремлення податково-адміністративного регулювання можливе через: а) врахування предметного критерію; б) наявність формального підходу до упорядкування конкретної сфери суспільних відносин.

Предметний критерій податково-адміністративного регулювання є основою для виокремлення об'єкта правового впливу, а саме суспільних відносин щодо: а) справляння податків, зборів та інших обов'язкових платежів; б) застосування спеціальних правових засобів, сукупність яких складає механізм правового впливу на справляння податків, зборів та інших обов'язкових платежів; в) застосування конкретно визначених процедур сплати податків та зборів; г) використання конкретних інструментів публічного впливу за порушення норм податкового законодавства; д) встановлення прав та обов'язків учасників правовідносин, що складаються під час справляння податків та зборів, а також притягнення їх до юридичної відповідальності.

Щодо базування податково-адміністративного регулювання відповідно до формального підходу, то йдеться про використання як правових регуляторів справляння податків та зборів лише тих, що мають юридичне значення, а саме: 1) нормативних актів; 2) індивідуальних актів; 3) адміністративних договорів. Формальна визначеність права підкреслює те, яким чином створено, зафіксовано та застосовано норму права. Ключовою ознакою правових регуляторів є їх офіційно визначена форма зовнішнього втілення (наприклад, закон, указ, постанова, розпорядження тощо). Формалізм наділяє ознаками інституціональної визначеності і впорядкованості: норми права містяться лише у певних (офіційно визнаних) регуляторах, які являють собою офіційно визначені (інституціоналізовані) форми закріплення та існування норм права. Державно-офіційні та легалізовані способи вираження і закріплення норм права надають їх

змісту загальнообов'язкового юридичного значення. Натомість форми закріплення права, які не визнані державою як офіційні (наприклад, традиції права), не будуть обов'язковими до виконання [72, с. 43]. Юридичне значення форм закріплення права полягає у: 1) визначеності правових приписів; 2) їх обов'язковості; 3) однотипності їх викладу, що є запорукою їх зрозумілості тощо.

Податково-адміністративне регулювання відіграє ключову роль у забезпеченні фінансової стабільності держави. Його значення можна розглядати з декількох аспектів: 1. Ефективне податково-адміністративне регулювання сприяє стабільному надходженню податків та зборів, що є основним джерелом фінансування державних програм та соціальних виплат. 2. Адміністративне регулювання дозволяє створити прозорі та сприятливі умови для бізнесу, що стимулює інвестиції та розвиток підприємництва. Водночас воно запобігає податковим зловживанням та ухиленню від сплати податків, що може негативно вплинути на економічний розвиток. 3. Податково-адміністративне регулювання сприяє забезпеченню соціальної справедливості шляхом встановлення рівномірного податкового навантаження на різні категорії платників податків. Це дозволяє уникнути надмірного податкового тиску на одні категорії громадян або підприємств і сприяє рівномірному розподілу податкового тягаря. 4. Важливим аспектом податково-адміністративного регулювання є встановлення чітких і зрозумілих правил оподаткування, які знижують можливість зловживань з боку податкових органів і захищають права платників податків [259, с. 29].

Основні елементи податково-адміністративного регулювання включають: а) податкове адміністрування – це діяльність, пов'язана з організацією процесу збору податків, контроль за дотриманням податкового законодавства та забезпеченням виконання податкових зобов'язань. Адміністрування включає реєстрацію платників податків, облік податкових надходжень, проведення податкових перевірок та розгляд податкових спорів; б) контроль за дотриманням податкового законодавства, де контрольна функція є однією з основних

складових податково-адміністративного регулювання. Вона передбачає моніторинг діяльності платників податків, проведення податкових перевірок, виявлення порушень та застосування санкцій. Основною метою податкового контролю є запобігання податковим правопорушенням та забезпечення справедливого оподаткування; в) правове регулювання податкових відносин, а саме діяльність податкових органів ґрунтується на відповідній нормативно-правовій базі, що встановлює правила та процедури оподаткування. Правове регулювання включає прийняття податкових законів, підзаконних актів, а також роз'яснення та інструкції з боку податкових органів [254, с. 59].

Специфіка податково-адміністративного регулювання справляння податків та зборів полягатиме в тому, що його формальним відображенням будуть виключно ті нормативно-правові акти, яких прийнято суб'єктами публічної адміністрації в формі підзаконного нормативного акта, що регулює сферу оподаткування. До суб'єктів публічної адміністрації доцільно відносити органи державної виконавчої влади, органи місцевого самоврядування, суб'єктів делегованих повноважень [34].

Податково-адміністративне регулювання справляння податків та зборів ґрунтується на нормативних актах, які прийняті органами державної виконавчої влади, а саме: Кабінетом Міністрів України, Міністерством фінансів України, Державною митною службою України, Державною податковою службою України, територіальними органами вказаних центральних органів виконавчої влади, місцевими державними адміністраціями; органами місцевого самоврядування, а саме: сільськими, селищними, міськими радами та радами об'єднаних територіальних громад; суб'єктами, яких не віднесено до органів державної виконавчої влади та місцевого самоврядування, але яких наділено окремими повноваженнями щодо забезпечення управлінського впливу в сфері справляння податків та зборів. Наприклад, Президентом України, Національним Банком України тощо.

Кабінет Міністрів України є органом, який уповноважений застосовувати чимало правомочностей у сфері справляння податків та зборів, а саме: визначати перелік надавачів бюджетних грантів, встановлювати порядок надання інформації державними органами, що ведуть облік або реєстрацію рухомого майна та інших активів, які є об'єктом оподаткування, визначати перелік документів та порядок їх подання для отримання податкової соціальної пільги тощо [167].

Означені питання деталізовано на рівні постанов Кабінету Міністрів України. Наприклад у Постанові Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку формування середньозваженого тарифу на послугу з управління побутовими відходами, а також тарифів на збирання, перевезення, відновлення та видалення побутових відходів» визначено механізм формування середньозваженого тарифу на послугу з управління побутовими відходами, а також тарифів на збирання, перевезення, відновлення та видалення побутових відходів [218].

Так, у рішенні Уряду «Про внесення змін до Порядку зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних» регулюються питання зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку в разі коли за результатами автоматизованого моніторингу платник податку, яким складено та/або подано податкову накладну/розрахунок коригування для реєстрації в Реєстрі, відповідає хоча б одному критерію ризиковості платника податку.

До документів, необхідних для розгляду питання виключення платника податку з переліку платників, які відповідають критеріям ризиковості платника податку, віднесено: 1) договори, зокрема зовнішньоекономічні контракти, з додатками до них; 2) договори, довіреності, акти керівного органу платника податку, якими оформлено повноваження осіб, які одержують продукцію в інтересах платника податку для здійснення операції; 3) первинні документи щодо

постачання/придбання товарів/послуг, зберігання і транспортування, навантаження, розвантаження продукції, складські документи (інвентаризаційні описи), у тому числі рахунки-фактури/інвойси, акти приймання-передачі товарів (робіт, послуг) з урахуванням наявних типових форм та галузевої специфіки, накладні; 4) розрахункові документи та/або банківські виписки з особових рахунків; 5) документи щодо підтвердження відповідності продукції (декларації про відповідність, паспорти якості, сертифікати відповідності), наявність яких передбачено договором та/або законодавством; 6) інші документи, що підтверджують невідповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку [199].

Вагомим для сфери оподаткування є визначення механізму використання вивільнених коштів у зв'язку із звільненням від оподаткування прибутку учасника індустріального (промислового) парку, включеного до Реєстру індустріальних (промислових) парків, від здійснення господарської діяльності у сферах та на строк, що визначені Податковим кодексом України, якого врегульовано Постановою «Про затвердження Порядку використання учасником індустріального (промислового) парку вивільнених від оподаткування коштів на розвиток його діяльності у межах індустріального (промислового) парку» [216].

Крім, того урядом прийнято нормативні акти, що регулюють статус Державної податкової служби України та Державної митної служби України.

Слід зазначити, що до грудня 2018 року збір та адміністрування податків здійснювала Державна фіскальна служба. Після цього її було реорганізовано, і відповідні повноваження передані новоствореним Державній податковій службі України та Державній митній службі України. Діяльність цих органів регламентується Законом України «Про центральні органи виконавчої влади». Зокрема, ст. 16 цього закону встановлює, що служба є центральним органом виконавчої влади, більшість функцій якого полягає у наданні адміністративних послуг фізичним і юридичним особам. Крім того, служба може здійснювати

контрольні функції та управляти об'єктами державної або комунальної власності [237].

Зазначене корелює з нормами, яких закріплено профільними Положеннями, що визначають правовий статус ДПС України та ДМС України [213] та деталізують повноваження у сфері оподаткування. Функції ДПС України включають виконання таких завдань, як реєстрація та ведення обліку платників податків і єдиного внеску, об'єктів оподаткування та пов'язаних з оподаткуванням об'єктів; контроль за дотриманням податкового законодавства та законодавства щодо адміністрування єдиного внеску; контроль за своєчасною подачею податкової звітності (декларацій, розрахунків та інших документів); застосування фінансових санкцій за порушення податкового законодавства або іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС України. Діяльність ДМС України у сфері оподаткування зосереджена на забезпеченні дотримання законодавства щодо митних зборів, акцизного податку, податку на додану вартість та інших податків, які справляються у зв'язку з ввезенням або вивезенням товарів на митну територію України або територію вільної митної зони (ст. 41 ПК України) [167].

Щодо Державної податкової служби України, то її функціональне призначення полягає у виконанні сукупності задач, наприклад: здійснення реєстрації та ведення обліку платників податків, платників єдиного внеску, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням; здійснення контролю за дотриманням вимог податкового законодавства, законодавства щодо адміністрування єдиного внеску та законодавства з інших питань; здійснення контролю за своєчасністю подання платниками податків передбаченої законом звітності (декларацій, розрахунків та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, зборів, платежів) тощо [213].

Що стосується Державної митної служби України, то основною метою її діяльності в частині справляння податків та зборів є дотримання законодавства

щодо оподаткування митом, акцизним податком, податком на додану вартість, іншими податками та зборами, які відповідно до податкового, митного та іншого законодавства справляються у зв'язку із ввезенням (пересиланням) товарів на митну територію України або територію вільної митної зони або вивезенням (пересиланням) товарів з митної території України або території вільної митної зони (ст. 41 ПК України) [167]. Наприклад, актами, що приймаються означеними суб'єктами, є накази Державної податкової служби «Про затвердження Методики проведення перевірки загальних положень податкового та іншого законодавства України, контроль за дотриманням якого покладено на податкові органи» [220]; «Про затвердження Методики проведення перевірки достовірності, повноти нарахування та сплати акцизного податку» [269].

Суб'єктами владних повноважень, що приймають адміністративно-правові акти, є місцеві органи виконавчої влади. Йдеться про місцеві державні адміністрації та територіальні органи ДМС України та ДПС України. Діяльність місцевих державних адміністрацій регулюється Законом України «Про місцеві державні адміністрації». Згідно зі ст. 18 цього Закону місцева державна адміністрація відповідає за складання, затвердження та подання на розгляд ради прогнозу відповідного бюджету, забезпечення його виконання та звітування перед радою про його реалізацію. Окрім того, адміністрація подає фінансові показники та пропозиції до проєкту Державного бюджету України в органи виконавчої влади вищого рівня, а також отримує від усіх суб'єктів підприємницької діяльності незалежно від форми власності інформацію, необхідну для складання та виконання бюджету, відповідно до законодавчих актів [225].

Територіальні органи ДПС України та ДМС України підпорядковуються відповідним службам і виконують свою діяльність згідно з Положеннями про ДПС України та ДМС України, Податковим кодексом України, Кодексом адміністративного судочинства, Цивільним кодексом України та Законом

України «Про державну службу» в частині дисциплінарної відповідальності посадових осіб.

Частиною адміністративно-правового регулювання є рішення органів місцевого самоврядування. Згідно зі ст. 284 Податкового кодексу України, сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад встановлюють ставки плати за землю та пільги щодо земельного податку для відповідних територій [167]. Це узгоджується з положеннями статей 26 та 69 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні», які закріплюють виключну компетенцію органів місцевого самоврядування, у тому числі у сфері оподаткування. До таких повноважень належать: встановлення місцевих податків і зборів; прийняття рішень про надання пільг щодо місцевих податків, зборів і земельного податку відповідно до чинного законодавства; затвердження ставок земельного податку; визначення нормативів централізації коштів від земельного податку на спеціальних бюджетних рахунках районів міста тощо [224].

Щодо правової основи функціонування суб'єктів делегованих повноважень у сфері оподаткування, слід зазначити наступне. Зокрема, до таких суб'єктів належать інститути громадянського суспільства, такі як громадські організації та громадські ради. Згідно з Типовим положенням про громадську раду при органах державної виконавчої влади та органах місцевого самоврядування мають утворюватися громадські ради, основною метою яких є проведення консультацій з громадськістю, у тому числі з питань оподаткування [266].

Відповідно до Положення про Громадську раду при ДПС України, ця рада є постійно діючим колегіальним виборним консультативно-дорадчим органом, утвореним для забезпечення участі громадян в управлінні державними справами. Її метою є здійснення громадського контролю за діяльністю ДПС України, покращення взаємодії з громадськістю та врахування громадської думки при формуванні та реалізації державної політики.

Основні завдання Громадської ради при ДПС України: 1) сприяння

реформуванню державної податкової служби відповідно до міжнародних стандартів; 2) створення умов для реалізації громадянами конституційного права на участь в управлінні державними справами; 3) здійснення громадського контролю за діяльністю податкових органів; врахування громадської думки в діяльності ДПС України; 4) поліпшення якості обслуговування платників податків та налагодження партнерських відносин; надання інформації ДПС України про результати громадських слухань та інших форм відображення громадської думки щодо вдосконалення її діяльності [266].

Для виконання повноважень місцевих органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування під час відсічі збройної агресії російської федерації можуть утворюватися військово-цивільні адміністрації як тимчасовий захід з елементами військової організації управління. Згідно з Законом України «Про військово-цивільні адміністрації» ст. 6 ці органи мають право встановлювати ставки місцевих податків і зборів відповідно до Податкового кодексу України, а також приймати рішення про надання пільг з оплати місцевих податків і зборів, якщо відповідні рішення від ради відсутні [195].

Примітно, що станом на теперішній час адміністративно-податковими повноваженнями певною мірою наділені військові адміністрації, які виконують функції як органів місцевого самоврядування, так і місцевих державних адміністрацій. Йдеться про дію правового режиму воєнного стану.

Основними викликами для податково-адміністративного регулювання в Україні є забезпечення ефективності адміністрування податків, боротьба з ухиленням від сплати податків, а також створення сприятливих умов для розвитку підприємництва.

Для досягнення цих цілей необхідно здійснити такі заходи: 1. Автоматизація податкових процесів – використання сучасних інформаційних технологій дозволить підвищити ефективність податкового адміністрування, зменшити обсяги паперової роботи та скоротити терміни обробки податкових декларацій.

2. Спрощення процедур адміністрування – впровадження спрощених процедур подачі податкових звітів та сплати податків зменшить адміністративне навантаження на платників податків та сприятиме добровільному виконанню податкових зобов'язань. 3. Підвищення прозорості та підзвітності податкових органів – це забезпечення відкритості інформації про діяльність податкових органів сприятиме зміцненню довіри з боку платників податків та покращенню ділового клімату в країні [62, с. 99].

Крім того, однією з важливих складових правових засад податкового адміністрування є механізми оскарження рішень податкових органів і захисту прав платників податків. Законодавство України передбачає право платників податків на оскарження рішень податкових органів через адміністративні і судові інстанції. Це забезпечує справедливість і правовий захист у податкових відносинах.

Адміністративне оскарження полягає в тому, що в Україні платники податків мають право на адміністративне оскарження рішень податкових органів. Згідно з Податковим кодексом України це право реалізується через подання скарги до органу, що ухвалив спірне рішення, а також до вищестоящих податкових органів. Основні етапи адміністративного оскарження включають подання письмової скарги, розгляд скарги органом, який ухвалив рішення, а також можливість оскарження результатів розгляду у вищестоящих інстанціях.

У разі якщо адміністративне оскарження не призвело до задоволення скарги, платники податків мають право звернутися до суду. Судове оскарження здійснюється через подання адміністративного позову до адміністративного суду. Судовий розгляд включає перевірку законності і обґрунтованості рішень податкових органів, а також можливість платників податків представляти свої інтереси в судовому процесі. Загалом захист прав платників податків в Україні забезпечується через механізми адміністративного та судового оскарження, а також через наглядові органи, такі як Уповноважений Верховної Ради України з

прав людини. Важливим аспектом є наявність нормативно-правових актів, що забезпечують права платників податків на доступ до інформації, прозорість податкових процесів і можливість захисту від незаконних дій податкових органів.

У свою чергу практика закордонних країн у податково-адміністративному регулюванні свідчить про різноманітність підходів до податково-адміністративного регулювання. У розвинутих країнах широко застосовуються автоматизовані системи адміністрування податків, що дозволяє зменшити витрати на їхнє збирання та підвищити ефективність контролю [141, с. 33].

Наприклад, у країнах Європейського Союзу активно впроваджуються електронні сервіси для подачі податкових декларацій та сплати податків, що зменшує адміністративне навантаження на платників податків. У країнах Європейського Союзу активно впроваджуються заходи щодо боротьби з податковими ухиленнями та агресивним податковим плануванням. Наприклад, директиви ЄС спрямовані на забезпечення прозорості фінансових операцій, що дозволяє податковим органам ефективно контролювати діяльність транснаціональних корпорацій і зменшити ризик ухилення від сплати податків [141, с. 5].

Німецькі податкові органи активно використовують сучасні технології для автоматизації процесів адміністрування податків. Система електронної податкової звітності ELSTER дозволяє платникам податків подавати декларації та інші звіти онлайн, що спрощує процес адміністрування податків і знижує витрати на обслуговування [309]. Крім того, Німеччина активно співпрацює з іншими країнами ЄС у питанні обміну податковою інформацією, що допомагає запобігати ухиленню від сплати податків та забезпечує справедливість оподаткування [161, с. 463].

Податкова система Великої Британії також характеризується високим рівнем прозорості та ефективності. Управління з податків і митниці її величності (HMRC) є основним органом, що відповідає за адміністрування податків.

Система податкового адміністрування у Великій Британії ґрунтується на принципі добровільного дотримання, де платники податків мають подавати декларації та сплачувати податки самостійно.

Важливим аспектом податково-адміністративного регулювання у Великій Британії є застосування ризик-орієнтованого підходу до податкових перевірок. HMRC здійснює аналіз ризиків для визначення потенційних порушників і фокусує свої зусилля на них, що дозволяє ефективно використовувати ресурси та знижувати навантаження на добросовісних платників податків [317].

Швеція має репутацію країни з однією з найефективніших податкових систем у світі. Основний податковий орган — Податкова служба Швеції (Skatteverket) — відповідає за справляння податків і зборів на національному рівні. Швеція використовує прогресивну шкалу оподаткування, а також активну політику соціальних пільг, що забезпечує високу рівність доходів та соціальну справедливість [327]. Однією з ключових особливостей шведської податкової системи є її прозорість і довіра з боку платників податків. Шведи мають високий рівень довіри до податкових органів, що забезпечує високий рівень добровільного дотримання податкового законодавства. Використання сучасних технологій для подання податкових декларацій та сплати податків є важливим елементом шведської податкової політики, що сприяє зниженню адміністративного навантаження і підвищенню ефективності.

У Канаді податково-адміністративна система орієнтована на сприяння добровільному виконанню податкових зобов'язань через активну інформаційну підтримку та консультування платників податків [302, с. 76]. Такий підхід дозволяє зменшити кількість податкових спорів та покращити відносини між платниками податків та податковими органами.

Податково-адміністративна система США характеризується високим рівнем автоматизації та використанням інформаційних технологій. Податкова служба США (IRS) активно використовує електронні сервіси для подання податкових

декларацій, що дозволяє зменшити витрати на адміністрування та підвищити ефективність контролю за дотриманням податкового законодавства [42].

Дослідження практики закордонних країн у податково-адміністративному регулюванні, вказує на те, що Україна має великий потенціал для адаптації міжнародного досвіду у цій сфері. Для цього необхідно враховувати національні особливості та реалії, а також забезпечити підтримку як з боку державних органів, так і бізнесу та громадянського суспільства [61, с. 25].

Крім того, Україна як частина європейської та світової спільноти прагне адаптувати своє податково-адміністративне регулювання до міжнародних стандартів, що є важливою умовою для залучення інвестицій, розвитку економіки та забезпечення справедливості у сфері оподаткування.

Зазначимо, що міжнародні стандарти у сфері оподаткування розробляються та впроваджуються такими міжнародними організаціями, як Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), Європейський Союз, Група двадцяти (G20) та Міжнародний валютний фонд (МВФ). Ці стандарти спрямовані на вирішення проблем подвійного оподаткування, ухилення від сплати податків, трансфертного ціноутворення, а також на забезпечення прозорості та обміну інформацією між країнами.

Одним із ключових міжнародних стандартів є План дій BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), який розроблений ОЕСР та G20 і спрямований на протидію розмиванню податкової бази та переносу прибутків. План BEPS включає 15 заходів, що охоплюють різні аспекти міжнародного оподаткування, включаючи звітність за країнами, боротьбу з агресивним податковим плануванням та забезпечення ефективного механізму вирішення спорів.

Україна активно інтегрує міжнародні стандарти у своє податкове законодавство. Зокрема, у 2017 році Україна приєдналася до Програми розширеного співробітництва ОЕСР у сфері BEPS і зобов'язалася імплементувати мінімальні стандарти плану BEPS. Це включає впровадження механізмів

звітності за країнами, вдосконалення правил трансфертного ціноутворення та заходів протидії зловживанням податковими угодами [117, с. 65].

Україна також узяла участь у Міжнародному форумі з прозорості та обміну інформацією для податкових цілей, що забезпечує автоматичний обмін податковою інформацією між країнами. Це є важливим кроком для підвищення прозорості та запобігання ухиленню від сплати податків шляхом приховування доходів у офшорних юрисдикціях [125, с. 471].

Імплементация міжнародних стандартів у податково-адміністративне регулювання в Україні є важливим кроком для інтеграції країни у світову економічну спільноту. Ці стандарти сприяють прозорості, справедливості та ефективності податкової системи, що є ключовими умовами для забезпечення сталого економічного розвитку.

2.5. Податково-митне регулювання.

Чимало дослідників у сфері правового регулювання податків підкреслюють низку ключових особливостей податкових відносин. По-перше, ці відносини виникають у сфері оподаткування і пов'язані з реалізацією податкового обов'язку. По-друге, основою для виникнення та розвитку податкових відносин є відповідні податково-правові норми. По-третє, податкові відносини відображають державну волю та інтереси у сфері оподаткування. По-четверте, вони мають організаційно-майновий характер. По-п'яте, правовий статус суб'єктів податкових відносин визначається взаємозалежністю їхніх суб'єктивних податкових прав та обов'язків. По-шосте, податкові відносини захищені та гарантовані можливістю застосування державного примусу. По-сьоме, ці відносини мають чітко виражену майнову природу, оскільки виконання податкового обов'язку передбачає передачу коштів платниками державі або територіальним громадам [115, с. 489-492].

Що стосується визначення поняття кожного окремого виду такого

регулювання, то серед науковців та дослідників цієї проблематики склалося уявлення, що податкове регулювання представляє собою комплекс заходів прямого і непрямого впливу на економіку та соціальні процеси через зміну податків, податкових ставок, податкових пільг, зниження чи підвищення загального рівня оподаткування, відрахувань до бюджету. Тоді як відповідно до в ст. 1 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» митне регулювання визначається як регулювання питань, пов'язаних із встановленням мит та інших податків, що справляються при переміщенні товарів через митний кордон України, процедурами митного контролю, організацією діяльності органів митного контролю України [222].

Проте у вітчизняній і зарубіжній літературі зустрічаються іноді діаметрально протилежні визначення. Саме тому виходячи з існуючого масиву напрацювань та ґрунтуючись на власному розумінні поняття «податково-митного регулювання», вважаємо виправданим його тлумачення в дещо іншій формі. Тож на нашу думку, податково-митне регулювання – це комплекс правових норм та заходів, що встановлюються державними органами з метою організації та контролю за процесами оподаткування і митного адміністрування. Ці норми та заходи спрямовані на забезпечення належного збору податків, митних платежів, регулювання зовнішньоекономічної діяльності, захисту економічних інтересів держави, а також на створення умов для стабільного економічного розвитку.

Серед основних принципів податково-митного регулювання можна виділити такі: 1. Законності – тобто усі податкові та митні відносини регулюються виключно на основі законів і підзаконних актів. Це забезпечує правову визначеність і стабільність у системі оподаткування та митної справи. 2. Прозорості та відкритості – інформація про податкові та митні правила, процедури та зміни у законодавстві повинна бути доступною для всіх суб'єктів господарювання. Це сприяє передбачуваності та довірі до системи регулювання.

3. Справедливості та рівності – податкові та митні правила повинні застосовуватися однаково до всіх платників податків та митних суб'єктів незалежно від їх статусу, місця розташування чи розміру бізнесу. 4. Економічної доцільності – податково-митні норми повинні сприяти економічному зростанню, інвестиціям та інноваціям, а не створювати надмірний тягар для бізнесу та громадян. 5. Гарантованості прав платників податків і митних платежів – здійснення захисту прав платників податків, забезпечення можливості оскарження рішень податкових та митних органів, а також прийняття механізмів вирішення спорів [10, с. 77].

Основними функціями податково-митного регулювання є: 1. Фіскальна функція – забезпечення наповнення державного бюджету за рахунок збору податків та митних платежів. Це ключова функція, яка забезпечує фінансування державних програм та соціальних витрат. 2. Регулююча функція – вплив на економічні процеси через систему податкових та митних пільг, ставок, квот та інших інструментів. Це включає стимулювання розвитку певних галузей, регіонів або видів діяльності. 3. Контрольна функція – забезпечення дотримання податкового та митного законодавства шляхом проведення перевірок, аудитів та інших контрольних заходів. Це включає виявлення і припинення порушень та ухилення від сплати податків. 4. Стимулююча функція – заохочення платників податків до сумлінної сплати податків та митних платежів через надання пільг, бонусів та інших заохочувальних заходів. 5. Захисна функція – захист національних економічних інтересів через застосування митних тарифів, квот та інших заходів, спрямованих на підтримку внутрішнього виробника та обмеження імпорту [166, с. 51].

Утім, на нашу думку, перелік цих функцій необхідно доповнити функціями, які направлені на здійснення правоохоронної діяльності, а саме: 1. Запобігання та боротьба з ухиленням від сплати податків – податкові органи разом із правоохоронними структурами виявляють та попереджають схеми ухилення від

оподаткування, такі як фіктивні підприємства, фальсифікація бухгалтерських документів, недекларування доходів тощо. Це сприяє захисту економічних інтересів держави та створенню рівних умов для всіх учасників ринку. 2. Протидія контрабанді та митним правопорушенням – митні органи виконують важливу правоохоронну функцію, борючись з контрабандою, незаконним обігом підакцизних товарів, підробкою документів на ввезення та вивезення товарів. Це сприяє захисту національної економіки та здоров'я населення від небезпечних і контрафактних товарів. 3. Проведення розслідувань та притягнення до відповідальності – податкові та митні органи мають повноваження проводити розслідування податкових та митних правопорушень. Це включає виявлення, документування та аналіз правопорушень, а також передачу матеріалів до судових органів для притягнення винних до відповідальності. У цьому процесі також активно беруть участь правоохоронні органи, такі як поліція та прокуратура. 4. Підтримка фінансової безпеки держави – забезпечення належного функціонування податково-митної системи є важливим елементом фінансової безпеки держави. Це включає в себе не тільки забезпечення стабільних надходжень до бюджету, але й захист національного ринку від недобросовісної конкуренції та економічних злочинів. 5. Міжнародна співпраця у сфері податково-митного регулювання – податково-митні органи активно співпрацюють з міжнародними організаціями та правоохоронними структурами інших країн для обміну інформацією, координації дій та боротьби з транснаціональними економічними злочинами. Це сприяє зміцненню міжнародної безпеки та ефективному протистоянню глобальним викликам. Ці функції демонструють важливість податково-митного регулювання не тільки для фінансової стабільності держави, але й для захисту її економічних та правових інтересів.

В Україні податково-митне регулювання ґрунтується на законах, підзаконних актах та нормативних документах, які забезпечують реалізацію

державної політики в цій сфері. Застосування системного підходу до податково-митного регулювання передбачає наявність таких позитивних ознак, як:

1. Цілісність – адже податково-митне регулювання розглядається як єдина система, що охоплює різні аспекти оподаткування та митної політики.
2. Ієрархічність – встановлення чіткої структури управління та взаємодії між різними рівнями органів державної влади.
3. Взаємозв'язок елементів – координація діяльності податкових та митних органів, забезпечення інформаційної взаємодії та обміну даними.
4. Структурованість – чітке визначення функцій та повноважень кожного органу, що займається податково-митним регулюванням.
5. Динамічність – адаптація системи до змін у внутрішньому та зовнішньому середовищі, впровадження інноваційних технологій та методів управління [240, с. 481].

Основними нормативними актами, які регулюють податково-митну діяльність в Україні, є Конституція України, Податковий кодекс України та Митний кодекс України. Додатково значну роль відіграють підзаконні акти, інструкції та методичні рекомендації, що деталізують положення цих кодексів. Наприклад, Конституція України визначає податково-митну діяльність у декількох статтях: ст. 67 встановлює обов'язок громадян України сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом; ст. 85 вказує, що Верховна Рада України визначає основні засади внутрішньої і зовнішньої політики та затверджує загальнодержавні програми економічного, науково-технічного, соціального, національно-культурного розвитку, охорони довкілля; ст. 92 визначає, що виключно законами України встановлюються державні податки і збори; ст. 116 надає Кабінету Міністрів України повноваження забезпечувати проведення фінансової, цінової, інвестиційної та податкової політики, створюючи таким чином правову основу для регулювання податково-митної діяльності в країні [93]. Податковий кодекс України визначає правові засади оподаткування, права та обов'язки платників податків, податкових агентів,

а також органів державної влади, які здійснюють контроль за правильністю обчислення, повнотою та своєчасністю сплати податків [167]. Митний кодекс України регламентує порядок переміщення товарів через митний кордон України, процедури митного контролю, нарахування митних платежів, а також права та обов'язки учасників митних правовідносин [187]. Ці кодекси визначають загальні засади та специфічні положення щодо адміністрування податків і зборів, а також порядок здійснення митного контролю та митного оформлення товарів.

Що стосується методичних рекомендацій, які регулюють податково-митну діяльність в Україні, то основними серед них є: 1. Методичні рекомендації щодо застосування норм Податкового кодексу України – ці рекомендації розроблені Державною податковою службою України і містять деталі щодо практичного застосування податкового законодавства, а також методологічні вказівки для податкових органів і платників податків [210]. 2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів – ці документи спрямовані на забезпечення правильності бухгалтерського обліку та звітності, що має важливе значення для коректного виконання податкових та митних зобов'язань [211]. 3. Методичні рекомендації щодо організації та проведення контролюючими органами зустрічних звірок, обміну податковою інформацією при здійсненні податкового контролю – рекомендуються для застосування з метою впровадження єдиного порядку організації роботи з обміну та опрацювання податкової інформації при здійсненні податкового контролю, направлення запитів на надання інформації для проведення зустрічних звірок, а також оформлення, передачі та накопичення матеріалів зустрічних звірок контролюючими органами під час вжиття ними заходів податкового контролю [133].

Податкове законодавство – це система нормативно-правових актів, які регулюють відносини між державою та платниками податків у процесі встановлення, обчислення, сплати і контролю за сплатою податків та зборів. Це правовий інститут, що охоплює норми права, спрямовані на забезпечення

фінансових потреб держави, захист економічних інтересів суспільства, а також сприяння справедливому розподілу податкового навантаження між платниками. Податкове законодавство визначає основні принципи податкової політики, права та обов'язки платників податків і податкових органів, механізми податкового контролю та відповідальність за порушення податкових норм.

Тоді як митне законодавство – це сукупність нормативно-правових актів, що регулюють порядок переміщення товарів, транспортних засобів та інших предметів через митний кордон держави, визначають митні процедури, встановлюють права та обов'язки митних органів та суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, а також передбачають заходи контролю, спрямовані на забезпечення національної безпеки, економічних інтересів держави та дотримання міжнародних зобов'язань у сфері митної політики.

Податкове та митне законодавство України тісно пов'язані між собою, позаяк митні платежі є складовою податкової системи. Взаємодія цих систем забезпечується через спільні принципи та процедури адміністрування, а також координацію діяльності податкових та митних органів. Територія України становить єдиний митний простір, на якому діють митні правила України. Координація діяльності податкових та митних органів здійснюється через взаємодію Державної податкової служби України та Державної митної служби України, які підпорядковуються Міністерству фінансів України [213].

Державна податкова служба України є центральним органом виконавчої влади, який реалізує державну податкову політику. Основними завданнями якої є: реалізація державної податкової політики, здійснення у межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів, платежів, державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, тютюнової сировини, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, пального, державної політики з адміністрування єдиного внеску, державної

політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), проведення розрахункових операцій, а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону.

Державна митна служба України виконує такі основні завдання: 1) забезпечення реалізації державної митної політики, зокрема забезпечення митної безпеки та захисту митних інтересів України і створення сприятливих умов для розвитку зовнішньоекономічної діяльності, збереження належного балансу між митним контролем і спрощенням законної торгівлі; 2) забезпечення реалізації державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань митної справи, запобігання та протидії контрабанді, боротьби з порушеннями митних правил; 3) внесення пропозицій щодо забезпечення формування державної митної політики на розгляд Міністра фінансів.

Співпраця між Державною податковою службою України та Державною митною службою України здійснюється у таких напрямках: обмін інформацією між державними органами з метою контролю за дотриманням податкового та митного законодавства; проведення спільних перевірок та аудитів; розробка та реалізація спільних заходів щодо протидії ухиленню від сплати податків та митних платежів; організація навчання та підвищення кваліфікації працівників відповідних органів.

У контексті системного галузевого та міжгалузевого регулювання відносин оподаткування важливо зазначити, що система оподаткування є однією з ключових складових економічної та правової систем будь-якої держави. В Україні система оподаткування регулюється різноманітними нормативно-правовими актами, які охоплюють як галузеві, так і міжгалузеві аспекти.

Що стосується питання взаємопов'язаності галузевого та міжгалузевого

регулювання відносин оподаткування, то цей взаємозв'язок може бути проілюстрований на кількох рівнях: – правовий рівень – галузеві норми оподаткування, закріплені у Податковому кодексі України, часто потребують узгодження з іншими нормативними актами, що регулюють фінансові та економічні відносини. Міжгалузеве регулювання допомагає гармонізувати ці норми та забезпечити їх узгодженість; – організаційний рівень – податкові органи та інші державні установи, що здійснюють регулювання податкових відносин, повинні діяти в тісній взаємодії, щоб забезпечити ефективне та справедливе застосування податкового законодавства. Це передбачає обмін інформацією, координацію заходів та узгодження політик; – економічний рівень – взаємозв'язок галузевого та міжгалузевого регулювання сприяє створенню сприятливих умов для розвитку бізнесу та економіки в цілому. Галузеві стимули можуть бути ефективними лише в контексті узгодженої міжгалузевої податкової політики.

Основне завдання податково-митного регулювання – забезпечення стабільного та ефективного надходження доходів до бюджетів, що є необхідним для фінансування суспільних потреб, розвитку інфраструктури та забезпечення соціальних програм. Це включає створення справедливого та прозорого податкового середовища, яке стимулює економічне зростання і сприяє конкуренції, а також запобігання ухилянню від сплати податків та митних платежів. Податково-митне регулювання також спрямоване на гармонізацію законодавства з міжнародними стандартами і вимогами, що дозволяє інтегрувати національну економіку у глобальні економічні процеси та забезпечувати її конкурентоспроможність на світовій арені.

Слід зазначити, що структура податково-митного регулювання в Україні складається з декількох ключових органів та інститутів, що забезпечують ефективне функціонування цієї системи. Головну роль у податковому регулюванні відіграє Державна податкова служба України, яка займається

адмініструванням податків, зборів і платежів. У митній сфері центральним органом виконавчої влади є Державна митна служба України, відповідальна за контроль за дотриманням митного законодавства, митне оформлення товарів і боротьбу з контрабандою. Нормативно-правове регулювання податково-митної діяльності здійснюється через закони, прийняті Верховною Радою України, постанови Кабінету Міністрів України та підзаконні акти, які детально визначають порядок реалізації податкових і митних норм. Крім того, до структури входять органи судової влади, що розглядають спори, пов'язані з податковими та митними правовідносинами, та органи фінансового контролю, що здійснюють аудит і моніторинг діяльності у цій сфері.

Системний підхід у податково-митному регулюванні передбачає розгляд податкової системи як єдиної взаємопов'язаної структури, що складається з окремих елементів – податків, зборів, мит та інших обов'язкових платежів. Такий підхід дозволяє забезпечити узгодженість між різними компонентами податкової системи, оптимізувати податкове навантаження на платників податків та підвищити ефективність адміністрування податків і зборів.

Що стосується практики застосування податково-митних норм в Україні, то їх суть полягає в тому, що практика застосування податкових норм складається із практики адміністрування податків в Україні, яка включає процеси нарахування, сплати та контролю за сплатою податкових зобов'язань та податкового контролю, який здійснюється Державною податковою службою України через проведення податкових перевірок. Тоді як практика застосування митних норм складається із митного контролю і оформлення товарів, що переміщуються через митний кордон України, які здійснюється Державною митною службою України та митного аудиту, який передбачає перевірку дотримання митного законодавства підприємствами та фізичними особами [20, с. 55].

Основні напрями реформування митного регулювання в Україні: адаптація

Митного кодексу України відповідно до вимог Світової організації торгівлі і права Європейського Союзу; консультації з Всесвітньою митною організацією або іншим відповідним інститутом для розширення бази даних цін імпорту та створення бази даних цін імпорту; поступове припинення застосування індикативних цін; створення спеціалізованих підрозділів для перевірки тарифної класифікації та оцінки після сплати мита; скасування експортного мита на живу худобу і шкіряну сировину і відмова від застосування будь-яких нових обмежень експорту; скасування звільнення від сплати імпортного мита за винятком пільг, що безпосередньо стосуються чорнобильських програм, гуманітарної допомоги, двосторонніх і багатосторонніх технічних програм допомоги; скорочення середньої величини імпортного тарифу до величини, що не перевищує 10% і відмова від надання будь-яких нових пільг зі сплати імпортного мита тощо. Ці кроки спрямовані на гармонізацію українського митного законодавства з міжнародними стандартами та підвищення ефективності митного адміністрування. Ще слід зазначити, що у зв'язку із військовою агресією росії щодо України істотних змін (зменшення, скасування, лібералізація тощо) зазнають митно-тарифні й нетарифні бар'єри на шляху вітчизняних товарів на товарні ринки ЄС та ін. держав-партнерів України, прискорюється реалізація ініціативи долучення України до нової комп'ютерної транзитної системи [132].

Податково-митне регулювання є важливою складовою державної політики будь-якої країни, оскільки воно забезпечує ефективне функціонування економіки та соціального розвитку. У сучасних умовах глобалізації та економічної інтеграції досвід інших країн стає особливо корисним для України. Системи податково-митного регулювання у різних країнах значно відрізняються за своїми принципами, структурою та підходами до адміністрування. Основними критеріями для порівняння є рівень податкового навантаження, простота податкового законодавства, ефективність адміністрування податків та митних зборів, а також ступінь інтеграції в глобальні економічні процеси.

Податкові системи різних країн можна класифікувати за рівнем податкового навантаження на бізнес та населення. Наприклад, у країнах Скандинавії (Швеція, Норвегія, Данія) податкове навантаження є одним із найвищих у світі, що забезпечує високий рівень соціального забезпечення.

Водночас у США рівень податкового навантаження є нижчим, що стимулює підприємницьку діяльність. Як вже вказувалось вище, податкова система США характеризується федеративною структурою, де кожен штат має власне податкове законодавство. Тобто федеральний уряд, штати та місцеві органи влади мають право встановлювати власні податки. Це створює певні труднощі для бізнесу, але водночас забезпечує гнучкість та адаптивність податкової політики. Митна політика США спрямована на захист національних виробників та стимулювання експорту. Основними елементами податкової системи США є федеральний податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток корпорацій, податок на спадщину та дарування, а також акцизи на окремі види товарів [318].

Митні системи різних країн відрізняються за рівнем тарифного та нетарифного регулювання. У Європейському Союзі існує єдиний митний союз або єдина митна політика, що забезпечує вільне переміщення товарів між країнами-членами та регулюється митним кодексом ЄС. Це забезпечує гармонізацію митних процедур, зменшує адміністративні бар'єри та сприяє вільній торгівлі між країнами-членами. Податкові системи країн ЄС відрізняються високим рівнем податкового навантаження та розвинутою соціальною політикою.

Так, наприклад, податкова система Німеччини характеризується високим рівнем централізації. Основні податки встановлюються на федеральному рівні, а їх адміністрування здійснюється федеральними податковими органами. Основними елементами податкової системи Німеччини є податок на додану вартість, податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток підприємств та акцизи.

У всіх країнах Європейського Союзу впроваджено низку нормативно-правових актів, серед яких Митний кодекс ЄС, Єдиний митний тариф ЄС та міжнародно-правові акти у сфері митної справи ЄС. Розроблення уніфікованих законодавчих документів для всіх держав Союзу сприяло узгодженню положень митного законодавства. При створенні цих законів було проаналізовано економічні структури всіх країн-членів, і на основі виявлених спільних ознак було сформовано єдину систему законодавчих актів, включаючи митне право.

На основі цих законів була заснована Всесвітня митна організація (ВМО), яка має на меті гармонізацію митного законодавства та його реалізацію в країнах-членах. У складі цієї організації перебувають усі країни-члени, які також уклали угоди щодо спільної митної політики. Ці угоди визначають правила для митно-тарифного регулювання, митного оцінювання, антидемпінгових і компенсаційних мит, митних союзів та зон вільної торгівлі, а також формальності щодо імпорту та експорту, заборони імпорту та експорту. Спеціальний орган ЄС, Робоча група з митних питань Європейської економічної комісії (ЄЕК), контролює дотримання цих угод та всіх зазначених правил. Зокрема, ці правила встановлюють тарифні та нетарифні інструменти регулювання, включаючи митні преференції, що спрямовані на усунення економічних розбіжностей між країнами-членами Союзу [142, с. 63].

Щодо єдиного внутрішньо європейського митного тарифу ЄС, то він охоплює преференційні та не преференційні інструменти, а саме винятки, пільги, тарифи, повне або умовне звільнення від сплати митних платежів. Тарифні преференції або пільги регламентуються європейським законодавством як привілейовані операції. Вони встановлюються на товари, що повертають на митну територію ЄС, що раніше були експортовані, а потім повернені та випущені у вільний обіг протягом трьох років. До інших платежів мита можна віднести податок на додану вартість. ЄС має стандартні правила щодо ПДВ, але ці правила можуть застосовуватися по-різному в кожній країні ЄС. Для компаній,

що базуються в ЄС, ПДВ сплачується з більшості продажів та покупок товарів у межах ЄС. У таких випадках ПДВ нараховується і сплачується в країні ЄС, де товари споживає кінцевий споживач [142, с. 64-65].

Як видно із проаналізованої інформації щодо загального митно-тарифного регулювання ЄС та США, їхні митні системи мають досить багато спільного. Але можна зазначити, що у порівнянні із українською системою, вони набагато розгалуженіші та суттєво опрацьовані, що дає змогу цим державам виконувати поставлені завдання митних політик.

У Китаї використовують жорсткіші митні тарифи для захисту внутрішнього ринку та підтримки національних виробників. Китайська податкова система характеризується значним рівнем централізації та контролю з боку держави. Податкова політика Китаю спрямована на стимулювання внутрішнього виробництва та залучення іноземних інвестицій. Митна політика Китаю використовує високі тарифи на імпорتنі товари для захисту національних виробників [303].

Швеція є прикладом країни з високим рівнем податкового навантаження, що забезпечує високий рівень соціального забезпечення та економічної стабільності. Податкова система Швеції ґрунтується на принципах прозорості, справедливості та ефективності адміністрування податків.

Сінгапур є прикладом країни з ефективною податково-митною політикою, що сприяє залученню іноземних інвестицій та розвитку економіки. Податкова система Сінгапуру характеризується низькими ставками податків та спрощеними процедурами адміністрування. Митна політика спрямована на стимулювання експорту та залучення високотехнологічних інвестицій [326].

Що стосується питання можливості адаптації зарубіжного досвіду розвитку податково-митної політики для України, то варто зазначити, що Україні варто переймати досвід країн з ефективними податковими системами, таких як Швеція та Сінгапур. Це включає спрощення податкового законодавства, зниження рівня

податкового навантаження на бізнес та підвищення прозорості податкових процедур.

Водночас удосконалення митної політики України може базуватися на досвіді Європейського Союзу. Це включає гармонізацію митних процедур, зниження митних тарифів для стимулювання експорту, а також впровадження сучасних інформаційних технологій для підвищення ефективності митного адміністрування.

Упровадження норм і стандартів ЄС у сфері податково-митного регулювання є важливим аспектом гармонізації українського законодавства з європейським. Серед ключових актів та нормативних документів ЄС, які було імплементовано Україною, можна виділити такі, як: 1. Регламент (ЄС) № 952/2013 Європейського Парламенту і Ради про встановлення Митного кодексу Союзу – це адаптація правил щодо митної вартості, походження товарів та тарифної класифікації, що застосовується в Україні. А також впровадження електронної системи митного декларування та контролю. Україна взяла курс на адаптацію положень Митного кодексу ЄС, що було відображено в Митному кодексі України, прийнятому у 2012 році (із змінами). Основні аспекти: спрощені митні процедури, митні декларації в електронному вигляді, використання нових технологій для митного контролю [241]. 2. Загальний податковий кодекс (VAT Directive 2006/112/EC). Україна адаптувала положення Директиви ЄС про податок на додану вартість (VAT) у своєму Податковому кодексі [305]. 3. Директива Ради 2010/24/ЄС про взаємодопомогу у стягненні податкових боргів. Україна прийняла положення щодо взаємодопомоги між державами-членами ЄС у сфері стягнення податкових боргів. Це передбачає обмін інформацією та координацію дій між податковими органами України та ЄС [27]. 4. Положення про митні преференції (Regulation (EU) No 978/2012). Україна інтегрувала систему митних преференцій, яка передбачає знижені або нульові ставки мит на певні категорії товарів, що імпортуються з країн, які підпадають під систему

преференцій ЄС [324].

Також Україні рекомендовано звернути увагу на кілька ключових нормативних документів Європейського Союзу і розглянути можливість імплементувати деякі з них. Наприклад, Регламент (ЄС) № 904/2010 – про адміністративне співробітництво у сфері податків, який забезпечує більш тісну співпрацю між податковими органами країн-членів для боротьби з ухиленням від сплати податків [307]; Регламент (ЄС) № 260/2012 – про єдиний європейський платіжний простір (SEPA), який забезпечує ефективність і зручність здійснення платежів між країнами ЄС. Впровадження аналогічних систем в Україні може спростити міжнародні грошові перекази [323]; Директива 2014/107/ЄС — про автоматичний обмін інформацією у податкових справах, що надає основи для автоматичного обміну податковою інформацією між країнами-членами ЄС [305].

Ці документи можуть бути корисними для розвитку і вдосконалення системи податково-митного регулювання в Україні, що відповідатиме європейським стандартам і підвищить ефективність боротьби з податковими правопорушеннями.

Міжнародний досвід податково-митного регулювання може стати важливим джерелом для реформування цієї сфери в Україні. Перейняття кращих практик з різних країн, адаптація їх до національних умов та запровадження ефективних моделей регулювання сприятимуть підвищенню ефективності податково-митного регулювання та забезпеченню економічної стабільності України.

Попри значні успіхи в сфері податково-митного регулювання, існують певні проблеми, які потребують нагального їх вирішення.

Однією з основних проблем є високий рівень податкового навантаження на бізнес, що спричиняє розвиток тіньової економіки. Саме тіньова економіка продовжує залишатися значним викликом для податково-митного регулювання в Україні, а наявність значної частки нелегального бізнесу призводить до втрати податкових надходжень та знижує рівень довіри до державних інституцій.

Нерідко застосування неоднозначних норм Податкового кодексу України призводить до конфліктів між платниками податків та податковими органами. Також варто зауважити складність та часті зміни податкового законодавства, що обтяжує ведення бухгалтерського обліку та податкового планування. Тоді як основними проблемами митного регулювання є корупція та зловживання з боку митних органів, недостатня прозорість митних процедур, а також затримки при оформленні митних декларацій. Високі митні ставки також стимулюють контрабанду та інші форми ухилення від сплати митних платежів [55, с. 55].

З метою поліпшення податкового клімату в Україні необхідно вжити ряд заходів, зокрема знизити податкове навантаження на бізнес і спростити податкове законодавство. Важливими також є стабільність податкового законодавства та підвищення його прозорості. Щоб зменшити корупцію та підвищити ефективність митних процедур, слід впроваджувати сучасні технології, такі як автоматизовані системи для обробки митних декларацій та контролю за сплатою податків, а також поліпшити прозорість податкових процедур. Необхідно також знизити митні ставки і спростити процедури митного оформлення. Важливим є продовження реформування нормативно-правової бази і підвищення професійної підготовки працівників відповідних органів.

Крім цього, вважається, що підвищенню ефективності податково-митного регулювання значно сприятиме використання інформаційних технологій, адже інформаційні технології відкривають нові можливості для підвищення ефективності податково-митного регулювання. Основні напрямки застосування інформаційних технологій включають автоматизацію процесів адміністрування – це впровадження автоматизованих систем для обробки податкових декларацій та митних документів; електронні сервіси для платників податків та митних агентів – це створення онлайн-платформ для подання звітності, оплати податків та митних зборів; аналітика великих даних – це використання технологій Big Data для аналізу податкової й митної інформації, виявлення порушень і прогнозування

надходжень.

Також позитивний вплив на підвищення ефективності податково-митного регулювання справляє міжнародне співробітництво. Основними напрямками співпраці є обмін інформацією – створення механізмів для обміну податковою та митною інформацією між країнами; гармонізація законодавства – це адаптація національного законодавства до міжнародних стандартів та вимог; спільні операції та проекти – це проведення спільних операцій з виявлення порушень митного та податкового законодавства, реалізація проектів технічної допомоги [234].

У цьому контексті варто згадати систему «єдиного вікна», яка є інструментом, який спрощує процеси адміністративного регулювання, особливо в галузі митного оформлення та зовнішньоекономічної діяльності. Вона дозволяє підприємцям подавати всі необхідні документи через один портал, що значно знижує час та витрати на митне оформлення товарів. Зупинимося тут побіжно на особливостях упровадження системи «єдиного вікна» в Україні та досвіді зарубіжних країн.

В Україні правові основи для впровадження системи «єдиного вікна» закладені у законах України «Про зовнішньоекономічну діяльність» та «Про митну справу». Основним нормативним документом, що регулює функціонування системи «єдиного вікна», до 2020 року була Постанова Кабінету Міністрів України № 364 від 25 травня 2016 року «Про затвердження Порядку функціонування системи «єдиного вікна», яка втратила чинність на основі прийняття Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку взаємодії між декларантами, їх представниками, іншими заінтересованими особами та митними органами, іншими державними органами, установами та організаціями, уповноваженими на здійснення дозвільних або контрольних функцій щодо переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України, з використанням механізму «єдиного

вікна» та визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України» від 21 жовтня 2020 р. № 971 [215].

Упровадження системи «єдиного вікна» в Україні розпочалося у 2016 році з пілотних проєктів на митницях у Києві та Одесі. Поступово система була розширена на інші митні пункти. Одним із ключових етапів впровадження стало запровадження електронного документообігу між державними органами та підприємцями [5].

Що стосується досвіду зарубіжних країн щодо впровадження системи «єдиного вікна», то в Європейському Союзі, її особливості визначені в Регламенті (ЄС) № 952/2013 від 9 жовтня 2013 року, який створює умови для інтеграції митних процедур в рамках єдиного ринку [200]. Успішними прикладами впровадження СЄВ є Данія та Нідерланди, де система дозволила значно скоротити час на митне оформлення та підвищити прозорість процедур [13, с. 51].

У США система «єдиного вікна» (Automated Commercial Environment, ACE) була запроваджена у 2003 році. Вона охоплює всі аспекти митного оформлення, включаючи подачу декларацій, сплату мит та управління ризиками. ACE значно знизила адміністративне навантаження на підприємців та підвищила ефективність митних процедур [157, с. 25].

У Сінгапурі система «єдиного вікна» (TradeNet) уведена в дію 1987 року. Система TradeNet зручна для всіх сторін взаємодії державних митних органів і суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. Клієнту системи зручно, оскільки скорочується час і витрати матеріальних ресурсів, що сприяє економії капіталу й зростанню товарообігу. Держава отримує додаткові податкові прибутки за рахунок зростання товарообігу. Ефективній роботі митної системи в Сінгапурі сприяє налагоджена система інформування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності з різних питань оформлення товарів на митному кордоні. На сайті будь-який суб'єкт може отримати необхідну інформацію щодо порядку

переміщення товарів через митний кордон країни у доступній формі. Інформування й прозорість є одними з основних важелів боротьби з корупцією, яка завжди проводилася в Сінгапурі. Саме завдяки сучасній і доступній системі онлайнного інформування сінгапурська митна служба стає прозорою для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. Це одна з найстаріших та найефективніших систем у світі, яка об'єднує понад 30 державних установ. Вона дозволила скоротити час на митне оформлення до кількох хвилин та забезпечила повну прозорість процедур [119, с. 225].

Загалом системність у регулюванні податкових відносин є важливим чинником ефективності правової системи. Вона забезпечується через узгодженість галузевих та міжгалузевих норм, що дозволяє створити передбачуване та стабільне правове середовище. Податкове законодавство України демонструє прагнення до системності, хоча й потребує подальшого вдосконалення для забезпечення повної узгодженості між різними галузями права.

Підсумовуючи можна сказати, що податково-митне регулювання є критично важливим для економічної політики держави, забезпечуючи її стабільний розвиток і конкурентоспроможність. Системний підхід до регулювання оподаткування та митних відносин сприяє ефективності національної економіки та інтеграції України в світове економічне середовище, завдяки комплексному врахуванню внутрішніх і зовнішніх чинників. Важливо продовжувати вдосконалення податкового та митного законодавства, спрощуючи процедури, підвищуючи прозорість і знижуючи корупцію, а також інтегрувати міжнародний досвід і передові технології. Перспективи розвитку податково-митного регулювання в Україні залежать від адаптації до сучасних викликів і впровадження інноваційних підходів.

2.6. Податково-кримінальне регулювання.

Законодавче регулювання поведінки учасників податкових правовідносин при справлянні податкового обов'язку передбачає те, що він буде виконуватись своєчасно та в повному обсязі. Обходити ситуації, коли податковий обов'язок не буде виконаний своєчасно та в повному обсязі, очевидно, неможливо. Треба враховувати, що це може статися як внаслідок неправомірної поведінки платника, так і внаслідок дій або бездіяльності суб'єкта владних повноважень, які порушують норми податкового законодавства. Очевидно, деталізація цих обставин вже буде пов'язана з вирішенням спору в суді, але загальні вихідні засади розуміння, чи відбулося правопорушення та які наслідки цього і до кого мають застосовуватись санкції, є принциповим моментом щодо настання несприятливих наслідків по відношенню до учасника податкових відносин.

Різні аспекти застосування санкцій до правопорушника деталізуються майже кожною галуззю права. Певна річ, найбільш детальні обставини визначення, з'ясування того, чи має місце правопорушення та які підстави настання відповідальності, пов'язані з кримінально-правовим та адміністративно-правовим регулюванням. Саме цим можна пояснити зміст ст. 111 Податкового кодексу України «Відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи». Згідно з цією статтею порушення норм з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, тягне такі види юридичної відповідальності: а) фінансова; б) адміністративна; в) кримінальна [167].

Орієнтованість на те, що регулювання податкових відносин може використовувати не лише адміністративно-правові та кримінально-правові засоби, пояснюється й тим, що фінансова відповідальність, що встановлюється іншими законами, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, може застосовуватися у вигляді штрафних (фінансових) санкцій

(штрафів) та/або пені [167]. Саме цим пояснюється застосування при оцінці поведінки платників податку «адміністративно-господарських» санкцій, санкцій, передбачених трудовим законодавством і т. д.

На наш погляд, подібний системний підхід щодо застосування кримінальної, адміністративної та фінансової відповідальності, як це визначено у Податковому кодексі України, необхідно застосовувати дуже обережно. Так, звісно, в умовах регулювання підстав та наслідків відповідальності на межі декількох галузей (кримінального, адміністративного, фінансового) про таку конструкцію може йтися при застосуванні бланкетного режиму реалізації законодавчої норми. Але виникає питання: наскільки доречно у податковому законодавчому акті (Податковому кодексі України) посилатися на кримінальну та адміністративну відповідальність? Останнім присвячені окремі спеціалізовані кодифіковані акти (Кримінальний кодекс України та Кодекс України про адміністративні правопорушення). Саме вони і встановлюють тип відповідальності та режим її застосування.

Багатоаспектність податкового регулювання обумовлює врахування окремих наслідків поведінки учасників податкових відносин іншими галузями права. Як вже наголошувалося, щодо підстав відповідальності багато принципів конструкцій закріплено в кримінально-правовому законодавстві. Кримінальний кодекс України містить дві статті, що безпосередньо пов'язані з окремими аспектами фінансово-правового регулювання. Йдеться про найбільш значущі сфери фінансово-правового регулювання: бюджетну та податкову. Це зрозуміло, тому що сфера бюджетних відносин безпосередньо стосується гарантування підстав фінансової спроможності держави та територіальних громад і саме тому має велике значення для суспільства [98]. Це обумовлює і визначення подібних дій як злочинних.

Не менш значущими в контексті кримінально-правового регулювання розглядаються і відносини, які гарантують формування бюджетних коштів за

рахунок податків та зборів. Безпосередньо цьому присвячено ст. 212 Кримінального кодексу України «Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)». Аналізуючи традиційну структуру складу правопорушення, можна прийти до висновку щодо взаємообумовленості кримінального та податкового законодавства стосовно визначення основних підстав оцінки дій платника як податкового правопорушення. Застосувати норми Кримінального кодексу України в цій частині без аналізу, врахування змісту податкового законодавства не є виправданим.

Визначаючи безпосередній об'єкт цього правопорушення, законодавець зосереджує увагу на колі однорідних суспільних відносин у сфері оподаткування. Зміст предмета пов'язується із двома обставинами. По-перше, це сукупність податків, зборів (обов'язкових платежів), які об'єднані у податкову систему України [169]. Тобто підстави відповідальності пов'язуються із порушеннями щодо справляння тих платежів, які законодавець вносить до складу податкової системи України. Відповідно до п. 6.3 ст. 6 Податкового кодексу України сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів становить податкову систему України [167]. Законодавець, визначаючи склад податкової системи України, йде шляхом закріплення вичерпного переліку загальнодержавних податків та зборів та місцевих податків та зборів [167]. Таким чином, невиконання обов'язку зі сплати будь-якого платежу, який не входить до цих вичерпних переліків, не породжує наслідків, пов'язаних з реалізацією припису ст. 212 Кримінального кодексу України.

По-друге, принципове значення в цій ситуації набуває і тип платежу: податок, збір, мито, рентна плата і т. д. Треба враховувати те, що правова природа, характер платежу має узгоджуватись з його назвою, а це безпосередньо породжує відповідні правові наслідки. У Податковому кодексі України для визначення платежів, які мають податкову природу, застосовуються такі назви: податок, рентна плата, мито, збір. Водночас принципове розмежування між характером

цих платежів надано лише стосовно податку чи збору. Так, податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з власників податку [167]. Не зосереджуючись на аналізі цього визначення, хотілося б все ж таки зробити зауваження стосовно останнього акценту: «податок...справляється з власників податку». На наш погляд, маємо нелогічну ситуацію. Податок має справлятися з власників коштів, які перераховуються в рахунок податкового обов'язку. Власником цих коштів, коли вони вже стають податком, є держава або територіальна громада, тобто публічний суб'єкт, який є власником відповідного бюджету.

Збором, платою (внеском) є обов'язковий платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, справляється з платників збору, 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 дій [167]. Виходячи із визначення цих типів платежів, можна зробити висновок, що головною підставою їх розмежування є безумовність податку та умовність (отримання певної вигоди чи дій) збору. На підставі цього саме і можна будувати підстави оцінки поведінки платника та застосування до нього відповідних наслідків.

Відсутність визначення мита у Податковому кодексі України, на наш погляд, не є принциповим недоліком. Справа в тому, що відповідно до ст. 3 Податкового кодексу України до складу податкового законодавства включається Митний кодекс України та інші закони з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України [167]. Тож у цій ситуації для з'ясування поняття та природи мита достатньо послатися на відповідний кодифікований акт публічно-правового типу.

Варто підкреслити, що чинний Податковий кодекс України у найбільш узагальненому вигляді узгодив визначення платежів, які входять до складу

податкової системи України та їх назви. Принципові розбіжності між формою та змістом вдалося подолати. Наприклад, тривалий час у регулюванні справляння акцизу було закріплено принципове непорозуміння. Так, Декретом Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 року «Про акцизний збір» надавалося визначення цього платежу: «Акцизний збір – це непрямий податок на окремі товари (продукцію), визначені законом як підакцизні, який включається до ціни цих товарів (продукції)». Таким чином, з'ясувати, чим же все ж таки був акциз, податком чи збором, було неможливо.

Зрештою, певні пояснення цьому є, бо чинне податкове законодавство до 1 січня 2011 року взагалі не розмежовувало за змістом податкові платежі на типи. Так, ст. 2 «Поняття податку і збору (обов'язкового платежу) до бюджетів та до державних цільових фондів, системи оподаткування» Закону України «Про систему оподаткування» визначала, що під податком і збором (обов'язковим платежем) до бюджетів та до державних цільових фондів слід розуміти обов'язковий внесок до бюджету відповідного рівня або державного цільового фонду, здійснюваний платниками у порядку і на умовах, що визначаються законами України про оподаткування. Тобто, ніякої принципової різниці між податком, збором обов'язковим платежем не було встановлено. Зрозуміло, що сьогодні, в умовах чіткої диференціації податку та збору ст. 6 Податкового кодексу України, різниця між такими платежами є об'єктивно необхідною.

По-третє, безпосередній вплив на з'ясування характеру предмета правопорушення є додержання процедури введення відповідного платежу. Зрозуміло, що її порушення фактично унеможливорює виникнення податкового обов'язку. Відповідні несприятливі наслідки щодо оцінки поведінки платника мають пов'язуватись виключно з порушенням норм законодавства стосовно несплати, неповної сплати, сплати з порушенням термінів справляння відносно тих платежів, які введено з додержанням відповідної процедури. В основі додержання цих процедур у певному сенсі лежить підстава класифікації податків

та зборів на загальнодержавні та місцеві. Якщо щодо загальнодержавних податків та зборів процедури виникнення податкового обов'язку стосовно них пов'язується виключно з реалізацією повноважень Верховної Ради України, то відносно місцевих податків та зборів ситуація складніша. У цьому разі йдеться про поєднання процедур на рівні Верховної Ради України та органів місцевого самоврядування. Верховна Рада України реалізує повноваження щодо визначення вичерпного переліку як місцевих податків та зборів, так і закріплює елементи їх правового механізму. Але обов'язок щодо справляння цих податків та зборів виникає лише на підставі рішення місцевої ради. Тож лише поєднання цих двох типів владних повноважень породжує обов'язок щодо справляння місцевих податків та зборів.

Порушення процедури прийняття відповідного акта обумовлює і відсутність підстав щодо обов'язку його реалізації. Аналізуючи природу нормотворчих процедур, треба погодитись з визначенням їх подвійного характеру. «З одного боку, йдеться тільки про момент зародження норми, котра регулює податковий обов'язок... У цьому контексті її можна охарактеризувати як «передпроцедуру», що зумовлює регулятивну й охоронну процедури. З іншого, – нормотворча процедура здійснюється у вже визначених межах, що регулюють законотворчість, складання прокату відповідного законодавчого акта його обговорення та ухвалення» [106].

Об'єктивна сторона правопорушення пов'язується кримінальним законодавством з трьома обставинами. По-перше, це діяння, яке виражається в ухиленні від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Зрозуміло, що застосування санкцій у режимі кримінального регулювання має пов'язуватись із недоотриманням коштів бюджетами. Саме тому певний сенс може бути і в нарахуванні санкцій платникам при їх несплаті податків та зборів. Але точніше в цій ситуації було б акцентувати увагу на несприятливих наслідках, які стосуються майнового стану отримувача бюджетних коштів (держави та

територіальних громад), які пов'язуються не виключно із несплатою податку чи збору, а які є наслідками невиконання платником податкового обов'язку в цілому, або будь-якого із його елементів. Дійсно, на перший погляд, облік та звітність безпосередньо не пов'язані з надходженнями коштів до дохідних частин бюджетів. Але реалізація цих елементів податкового обов'язку лежить в основі визначення суми податку для сплати, гарантує чітке звітування щодо виконання податкового обов'язку. Це також впливає та обумовлює грошові зобов'язання платника і відповідно до цього грошові очікування бюджетів.

По-друге, наслідок має набувати вигляду фактичного ненадходження коштів до бюджету та виражати причинний зв'язок між діянням і наслідком. Така обставина принципово важлива, бо наслідок (ненадходження коштів до бюджету) може і не пов'язуватись з діями або бездіяльністю платника. Подібні наслідки можуть виникати як протиправні діяння контролюючих органів, і у режимі апеляційного адміністративного оскарження або судового вирішення податкового спору з'ясується, що поведінка платника будувалася відповідно до норм чинного законодавства, але це призвело до ненадходження коштів до бюджету. Крім того, не можна виключати і дії третіх осіб, які опосередковують рух грошових коштів від платника до бюджету. Безпосередньо платник передає гроші до відповідної банківської установи, яка зараховує їх на казначейський рахунок державного або місцевого бюджету. Існують приклади, коли несплата в повному обсязі або несвоєчасна сплата податку платниками була пов'язана саме з діями з боку таких посередників.

Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) виражає бездіяльність, «... яка часто поєднується із вчиненням певних протиправних дій, зміст і форма якої визначаються бажанням особи не виконувати свій обов'язок щодо сплати певної суми податку чи збору за обставин, коли вона була зобов'язана і могла це зробити» [97, с. 239]. Погоджуючись в цілому з такою позицією, хотілося б зробити два уточнення. По-перше, навряд чи ухилення від

сплати податку чи зборів має повзуватись виключно з бездіяльністю. Воно передбачає і певну сукупність активних дій щодо корегування умов розрахунку податку, визначенню бази оподаткуванням, деталізації пільг і т. д. Саме тому це не просто статична поведінка щодо несплати, але й активні дії щодо формування підстав для цього. Зрозуміло, що подібні дії можуть пов'язуватись і з реалізацією податкового планування, яке реалізується відповідно до чітких законодавчих режимів, здійснюється із додержанням закону. Негативною альтернативою цього як раз і є ухилення від сплати податку. По-друге, як вже йшлося вище, ухилення від сплати податків та зборів не обов'язково пов'язувати виключно із реалізацією обов'язку зі сплати податку. Подібні ж негативні наслідки пов'язуються і з іншими елементами податкового обов'язку: податковим обліком та податковою звітністю.

Подібне правопорушення вважається скоєнням з моменту ненадходження сум до бюджету. Таким моментом визнається наступний день після настання строку, до якого мав бути сплачений податок чи збір. У цій ситуації необхідно враховувати обставини, які призвели до ненадходження або несвоєчасного надходження коштів від платника податків. З одного боку, отримувачі бюджетних коштів (держава або територіальні громади) очікують точного додержання термінів сплати податків. З іншого, навряд чи у разі ненадходження коштів в останній день податкового періоду означає, що з наступного дня такий платник стає правопорушником.

Щодо оцінки схожої ситуації тривалий час йшла активна дискусія: що маємо розуміти під моментом виконання податкового обов'язку і коли він відбувається. Складно обґрунтувати оцінку дій платника податків, коли він своєчасно передав у банк кошти в рахунок погашення свого податкового обов'язку, а останній не перерахував своєчасно, або перерахував з запізненням ці кошти до відповідного бюджету. Що вважати в цій ситуації моментом виконання податкового обов'язку платником: момент передавання платником суми податку банку, або момент

зарахування такої суми на відповідний казначейський рахунок? [108]. Зазвичай судова практика виходила з того, що штрафні санкції на платника в цьому разі не накладались, але у нього виникав обов'язок щодо повторної сплати податку, а потім ініціації режиму реституції, повернення коштів з банківської установи.

Притягнення фізичної або юридичної особи до фінансової відповідальності за податкове правопорушення, що передбачає встановлення контролюючими органами вини особи, не передбачає презумпції наявності вини фізичної особи чи посадових (службових) осіб юридичної особи у випадках притягнення фізичної особи чи посадових (службових) осіб юридичної особи до юридичної відповідальності інших видів та не звільняє від обов'язку її доведення в порядку, передбаченому законом [167].

Суб'єктом може бути лише особа, яка зобов'язана сплачувати вищезазначені податки чи збори. Зокрема, це: 1) службова особа підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності; 2) особа, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи; 3) інші особи [97, с. 240]. І тут, як нам видається, не зовсім слушно зводити обов'язки суб'єкта виключно до обов'язку зі сплати, бо податкове законодавство ґрунтується на виконанні податкового обов'язку, який включає три складові: облік, сплата та звітність. Кожна із цих складових може призводити до ненадходження коштів до бюджету.

Установлення окремих преференційних режимів, звільнень передбачає врахування виключних особливостей реалізації податково-правових норм. Так, відповідно до ч. 4 ст. 212 Кримінального кодексу України особа звільняється від кримінальної відповідальності, якщо до притягнення її до кримінальної відповідальності сплачено податки, збори (обов'язкові платежі), а також відшкодовано шкоду завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня). Подібна обставина чітко виражає природу фінансово-правової санкції, яка об'єднує каральне та відновлювальне значення [115, с. 157-161].

Дійсно, штраф передбачає кару для особи, яка допустила порушення законодавства. Водночас штраф як певна сума коштів і відновлює матеріальні збитки, які були понесені особою, якій не надійшли кошти від сплати податку.

Крім цього, діяння не вважаються умисним ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), якщо платник податків досяг податкового компромісу відповідно до підрозділу 9-2, Розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України [167]. Податковий компроміс являє собою режим звільнення від юридичної відповідальності платників податків та/або їх посадових (службових) осіб. Підставою настання несприятливих наслідків для них є заниження податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість. Важливо мати на увазі, що режим податкового компромісу розповсюджується не на всі податки та збори, а стосується виключно реалізації податкового обов'язку по двох податках: податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість. При цьому законодавець чітко визначає відповідні терміни, на які розповсюджується можливість подібного звільнення, а саме – будь-які податкові періоди до 1 квітня 2014 року з урахуванням строків давності [167]. Податковий компроміс з урахуванням строків давності застосовується до правовідносин, що виникли до 1 квітня 2014 року, та поширюється виключно на податкові зобов'язання з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість незалежно від того, проводилися перевірки контролюючих органів чи ні за такі періоди.

Платник податків в умовах реалізації процедур застосування податкового компромісу має право подати відповідні уточнюючі розрахунки податкових зобов'язань, які стосуються податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість. У цих розрахунках визначається сума завищення витрат, що враховується при визначенні об'єкта оподаткування (податок на прибуток підприємств) та/або суму завищення податкового кредиту (податок на додану вартість). Сума заниженого податкового зобов'язання з податку на прибуток

підприємств та/або податку на додану вартість сплачується в розмірі 5 відсотків такої суми. При цьому 95 відсотків суми заниженого податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість вважаються погашеними, штрафні санкції не застосовуються, пеня не нараховується. Сума погашеного податкового зобов'язання з податку на прибуток та/або податку на додану вартість в розмірі 95 відсотків внаслідок застосування податкового компромісу не враховується для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств [167].

Обов'язково треба мати на увазі, що режим податкового компромісу мав обмежений термін часу та передбачав певний формат узгодження позицій платина та контролюючого органу. Процедура досягнення податкового компромісу триває не більше ніж 70 календарних днів з дня, наступного за днем подання уточнюючого розрахунку. Протягом 10 робочих днів з дня, наступного за днем подання уточнюючого розрахунку, контролюючий орган приймав рішення щодо необхідності проведення документальної позапланової перевірки [167]. Документальна перевірка не охоплювала традиційний перелік питань, які входять до предмета перевірки подібного типу, а мала стосуватись лише питань, які стосуються витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств та/або суми завищення податкового кредиту з податку на додану вартість, у межах процедури досягнення податкового компромісу. За підсумками такої перевірки контролюючий орган:

- 1) приймає податкове повідомлення-рішення у разі виявлення порушень платником податків вимог податкового законодавства, сплата грошового зобов'язання за яким здійснюється у розмірі, передбаченому пунктом 2 цього підрозділу;

- 2) складає довідку у разі відсутності таких порушень, що підтверджує правомірність визначення сум податкових зобов'язань в уточнюючому розрахунку [167].

Податковий компроміс вважається досягнутим після сплати платником податків узгоджених податкових зобов'язань. Після досягнення податкового компромісу такі зобов'язання не підлягають оскарженню та їх розмір не може бути змінений в інших податкових періодах. У разі досягнення податкового компромісу перевірки щодо податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість за уточненими операціями у наступних періодах за зазначеними податками контролюючими органами не проводяться [167]. Принципово важливим при оцінці співвідношення та узгодження норм податкового та кримінального законодавства мати на увазі, що діяння, вчинене платником податків або його посадовими (службовими) особами, що призвело до заниження його податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість, якщо такі податкові зобов'язання уточнені за процедурами застосування податкового компромісу та сплачені до бюджетів, не вважається умисним ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) [167].

До 2011 року до сфери регулювання узгодженості між податковим та кримінальним законодавством можна було віднести і статтю 212' «Ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» Кримінального кодексу України, оскільки йшлося про єдиний внесок як один із елементів податкової системи України. З моменту набуття чинності Податкового кодексу України її складно віднести до сфери, де межує податкове та кримінальне регулювання. Це пов'язано з тим, що відповідно до ст. 14 Закону України «Про систему оподаткування» подібні платежі входили до складу податкової системи України. Але з 1 січня 2011 року пенсійний та соціальний збір виділено в окремий інститут обов'язкових соціальних платежів, який безпосередньо до сфери податкового регулювання не включається. Треба констатувати, що подібні зміни мають суто формальний характер, бо зникнення цих платежів із податкової системи України не позбавили їх суто фіскального

значення, які за своїм змістом та природою залишаються бути податковими.

Межа кримінального та податкового узгодження визначається із ст. 204 «Незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою забутку підакцизних товарів» Кримінального кодексу України. Податково-правовий аспект у регулюванні цих питань пов'язується з тим, що виготовлення, зберігання, збут або транспортування підакцизних товарів обумовлює виникнення обов'язку та підстави справляння одного із різновидів непрямих податків в Україні – акцизного податку. Відповідно до пп. 14.1.4 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України акцизний податок – це непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції) [167]. Підакцизні товари передбачають особливий режим (обігу території України та перетинання митного кордону України), що відбивається на формуванні податкового обов'язку осіб, які: а) виробляють підакцизні товари на території України або б) ввозять підакцизні товари на територію України. Підакцизні товари (продукція) – товари за кодами згідно з Українським класифікатором товарів зовнішньоекономічної діяльності, на які встановлено ставки акцизного податку [167]. Особливий режим обігу таких товарів породжує і особливості при розрахунку сум до сплати і відповідно до цього сум, що стають підставою віднесення цього злочину до категорії нетяжких, або тяжких [98]. Цікаво, що такий критерій, в основу якого покладено податково-правову оцінку віднесення товарів до підакцизних, породжує фактично два самостійних склади кримінальних правопорушень.

Кримінальна відповідальність у цьому випадку пов'язується із предметами, які можуть бути незаконно виготовлені, порушені умови зберігання, збуту транспортування, що призводить до загрози життю та здоров'ю споживачів підакцизних товарів. До предметів, режим обігу яких оцінюється подібним чином, належать незаконно виготовлені: спирт етиловий, спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво, тютюнові вироби, тютюн, промислові замінники тютюну,

пальне та інші підакцизні товари. Об'єктивна сторона цього кримінального правопорушення пов'язується з придбанням, зберіганням, транспортуванням або збутом. Під виробництвом підакцизних товарів (продукції) розуміється технологічний процес, у тому числі змішування, здійснення якого внаслідок зміни форми, властивостей або складу сировини, напівфабрикатів або готової продукції призводить до отримання підакцизних товарів (продукції, у тому числі сировини), надання таким товарам інших властивостей, що призводить або не призводить до збільшення обсягів таких товарів [167]. Таке виробництво має набувати ознаки незаконного, тобто виробництво без отримання відповідної ліцензії, якщо така діяльність підлягає ліцензуванню.

2.7. Податково-міжнародне регулювання.

Регулювання на межі правових засобів упорядкування однорідних відносин не пов'язане з виключно одноосібним впливом якогось окремого групування правових норм. Звісно, предмет та метод галузі, підгалузі, інституту обумовлює специфічність в пошуку правових форм впливу на суспільні відносини. Останні виключають одноманітність, що дуже часто свідчить про пошук правового регулювання поведінки учасників відносин на межі окремих галузей, підгалузей, інститутів. Треба при цьому враховувати, що ця логіка не є сталою та замкненою, вона перебуває під безпосереднім впливом стану розвитку суспільних відносин, характером та рівнем розвитку суспільства, метою державного впливу. Зрозуміло, що в умовах побудови замкненого суспільства, тоталітарної державності складно знайти підстави активізації балансування національного та міжнародного законодавства. Правові конструкції спираються на національні форми, встановлюючи чіткі обмеження щодо узгодження їх з правовими правилами життя в інших державах, іноземних державних союзах.

Безумовно, доцільність узгодження, досягнення балансу національного законодавства України та міжнародного необхідне було завжди. Водночас

останній період пов'язується з новим якісним етапом розвитку, новими викликами. Сучасний період життя українського суспільства, української держави пов'язується з трьома викликами, ігнорування яких абсолютно неможливе. По-перше, це виклики воєнного стану, що відображаються в будь-якій сфері життя суспільства. Не можна не враховувати цього і при побудові відповідних податкових механізмів, переформатуванні складових податкової системи України. По-друге, процеси цифровізації, застосування нетрадиційних форм віртуальних активів, певних конкурентів, заміників традиційних інструментів грошового обігу. Звісно, обіг віртуальних активів не може не породжувати певні податкові наслідки, що вимагає не лише внесення змін до Податкового кодексу України, але й форматування законодавства, що регулює обіг цифрових активів з врахуванням положень податкового законодавства, законодавства, яке регулює засади публічного фінансового контролю та нагляду. По-третє, сучасна історія українського суспільства та української державності є свідченням поступового, але неухильного шляху до Євросоюзу. Погодження з принципами існування такої спільноти означає вимоги реформування під такий виклик і чинного національного законодавства. Саме тому актуальним постає узгодження податкових відносин з відносинами цього ж типу, які регулюються на міжнародному рівні.

Процес узгодження податкового та міжнародного законодавства передбачає декілька аспектів та напрямків:

а) досягнення балансу податкових інструментів, що існують як складові податкової системи та складові податкових систем держав Євросоюзу;

б) усунення розбіжностей у виконанні податкового обов'язку громадян України та іноземців за межами власних справ;

в) узгодження національних актів податкового законодавства та міжнародних договорів;

г) з'ясування підстав доцільності чи недоцільності існування міжнародного

податкового права як окремої сукупності інструментів впливу на поведінку учасників відносин.

1. Досягнення балансу податкових інструментів, які існують як складові податкової системи та складові податкових систем держав Євросоюзу. Формування національної податкової системи не може не враховувати сталих тенденції щодо характеру податкових систем, які склалися в державах, з якими встановлюються тісні економічні відносини у Україні. Реалізація цього обумовлює певне балансування. З одного боку, склад національної податкової системи має забезпечити динамічне формування доходних частин державного та місцевих бюджетів, гарантувати фінансові можливості виконання публічних функцій державою та органами місцевого самоврядування. З іншого, – закріплення вичерпного переліку загальнодержавних та місцевих податків та зборів має враховувати і те, що перевантаження тиску на платника, перевищення податкової межі об'єктивно призведе до витоку капіталу із країни до тих країн, де податкові умови будуть більш сприятливими.

Конструкція податкового тиску, податкового навантаження, податкової межі не закріплена законодавчо. Іноді подібні конструкції використовуються при проголошенні концепцій реформування податкового законодавства. Відсутність правової форми такого явища зовсім не означає, що не треба враховувати ті складові, за рахунок яких з'являються підстави перерахування коштів від платників податків у більшому розмірі. Намагання отримати як можна більше коштів для формування доходних частин бюджетів за рахунок податків та зборів наштовхується на узгодження двох тенденцій: збільшення податків для держави та мінімізація податків для платника. Балансування між цими двома тенденціями і передбачає той напрямок розвитку, який буде побудований на підставі цього: стимулювання чи ухилення від сплати податку.

Податковий тиск показує співвідношення загальної суми податкових платежів та сукупного суспільного продукту [6, с. 56–58]. Навряд чи в цій

ситуації є підстави для існування ілюзії, що підвищення податку (ставки, об'єкта, бази, включення більш широкого кола суб'єктів до платників) автоматично підвищить бюджетні надходження. Перебільшення розміру ставок найчастіше призводить не до збільшення доходів, а до протилежного результату. «По-перше, високий рівень оподаткування підриває стимул до виробництва... По друге, не стимулюється зріст виробництва і збільшення податкової бази, а йде пошук шляхів ефективного приховування доходів. Бюджет США, за оцінкою спеціалістів, не отримує нічого, якщо ставка податку перевищує 50%» [115, с. 58–59].

Зрозуміло, що тенденція мінімізації розміру сплати податку виокремлює інтерес платника. Водночас це може відбуватися двома способами. У першому випадку йдеться про правопорушення, що пов'язується з неналежною поведінкою щодо виконання податкового обов'язку і передбачає притягнення до відповідальності при наявності складу правопорушення. У другому випадку дії платника також призводять до мінімізації сум податку, але робиться це у режимі податкового планування, оптимізації оподаткування, на підставі можливостей, які передбачає чинне податкове законодавство. «Податкове планування є основним інструментом зниження податкового тиску на платника. Сучасне податкове планування – це комплекс легальних дій, спрямованих на зниження податкових платежів та оптимізації оподаткування» [164, с. 64–65]. Це досягається в умовах зниження витрат на сплату податків та зборів, фахового супроводження процедур реалізації податкового обов'язку легального виведення активів та переведення їх в інший режим і т. д. Податкове планування спрямовано на пошук та реалізацію найбільш оптимальних форм податкових режимів. Воно передбачає заміну, або узгодження податкової юрисдикції, трансформацію сфери діяльності та організаційних форм, в яких проходить діяльність, що обумовлює появу об'єкта оподаткування, корегування правового статусу.

Досягнення узгодженості щодо складу податкових систем не може

орієнтуватись на формальне дублювання тих податкових інструментів, які застосовуються в інших державах, навіть найрозвинутіших. Як оподаткування в цілому, так і конкретні податки та збори ґрунтуються на об'єктивних підставах. Однією із вихідних засад побудови податкової системи є адміністративно-територіальний устрій, що обумовлює деталізацію податкової юрисдикції у межах держави. Традиційно федеративні держави будують податкову систему шляхом узгодження трьох рівнів податкових платежів: місцеві податки та збори, податки та збори суб'єкта федерації, федеральні податки та збори. Унітарні держави формують податкову систему на двох рівнях, поєднуючи державну (загальнодержавні) та місцеві податки та збори. Саме таким чином побудована податкова система України [167].

Не може не впливати на організацію податкової системи України, узгодженість її з податковими режимами інших країн і місцезположення території країни, можливість та доцільність розглядати її як певний трансфертний хаб. Саме цю обставину і враховує особливий режим оподаткування, який використовується в Україні у формі рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України [167].

Платниками рентної плати є суб'єкти господарювання, які експлуатують об'єкти магістральних трубопроводів та надають (організують) послуги з транспортування (переміщення) вантажу трубопроводами України. Об'єктом оподаткування рентною платою: а) для нафти та нафтопродуктів є їх фактичні обсяги, що транспортуються територією України у податковому (звітному) періоді; б) для аміаку є сума добутків відстаней відповідних маршрутів його транспортування (переміщення), узгоджених між платником рентної плати та замовником на відповідний податковий (звітний) період, на обсяги аміаку, транспортованого (переміщеного) кожним маршрутом транспортування. Ставки оподаткування від 0,56 долара США до 2,4 долара США залежно від ваги. Сума

податкових зобов'язань з рентної плати за податковий (звітний) період сплачується виходячи з: а) фактичних обсягів аміаку і відстані відповідних маршрутів його транспортування територією України; б) фактичних обсягів нафти і нафтопродуктів, що транспортуються територією України.

Суттєвий вплив на організацію податкової системи держави і відповідно до цього на формування підстав узгодженості національної податкової системи з податковими системами інших держав має характер та стан економічного розвитку. Зрозуміло, що в умовах орієнтації економіки на аграрний сектор податкове навантаження значною мірою має формуватися за рахунок сільськогосподарських податків. В Україні існує цікавий приклад запровадження єдиного фіксованого податку з сільськогосподарських товаровиробників, який поєднував специфічний консолідований режим у справлянні низки податків (фактично спеціальний режим оподаткування) та специфічного платника, який здійснював діяльність у сфері сільського господарства.

Цей режим оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в Україні застосовувався в 1998 році [236]. Запровадженню такого режиму оподаткування вже передували експеримент щодо справляння подібного платежу на підставі Указу Президента України.

Фіксований сільськогосподарський податок сплачувався в рахунок таких податків і зборів (обов'язкових платежів): податку на прибуток підприємств; плати (податку) за землю; комунального податку; збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету; плати за придбання торгового патенту на здійснення торговельної діяльності; збору за спеціальне водокористування.

Особи можуть бути зареєстровані як платники фіксованого сільськогосподарського податку, якщо такі особи є сільськогосподарським підприємствами різних організаційно-правових форм, селянські та інші господарства, які займаються виробництвом (виросуванням), переробкою та

збутом сільськогосподарської продукції, а також рибницькі, рибальські та риболовецькі господарства, у яких сума, одержана від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний (податковий) рік, перевищує 75 відсотків загальної суми валового доходу.

Об'єктом оподаткування для платників фіксованого сільськогосподарського податку є площа сільськогосподарських угідь, переданих сільськогосподарському товаровиробнику у власність або наданих йому у користування, в тому числі на умовах оренди, а також земель водного фонду, які використовуються рибницькими, рибальськими та риболовецькими господарствами для розведення, вирощування та вилову риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах).

Ставка фіксованого сільськогосподарського податку з одного гектара сільськогосподарських угідь встановлюється у відсотках до їх грошової оцінки: а) для ріллі, сіножатей та пасовищ – 0,15; б) для багаторічних насаджень – 0,09; в) для земель водного фонду, які використовуються рибницькими, рибальськими та риболовецькими господарствами для розведення, вирощування та вилову риби у внутрішніх водоймах, – 0,45 відсотка грошової оцінки одиниці площі ріллі по областях та Автономній Республіці Крим. Сплата податку проводиться щомісячно протягом 30 календарних днів, наступних за останнім календарним днем базового звітного (податкового) місяця, у розмірі третини суми податку, визначеної на кожний квартал від річної суми податку.

Обов'язково треба мати на увазі, що побудова, формування збалансованої податкової системи не залежить виключно від формування її за зразком найдосконаліших податків та зборів у світі. По-перше, одне і те ж податкове призначення можуть виконувати різні за формою податки. Наприклад, спільні особливості об'єднують такі податки, як податок на додану вартість, податок на продаж (чи реалізацію), податок з обороту. Найвагоміші позитивні наслідки в

одних країнах можуть пов'язуватись з однією формою податку, а в інших – з іншими. Достатньо лише згадати, що податок на додану вартість, який притаманний переважній більшості європейських податкових систем та широко представлений у світі, відсутній у податковій системі США. Його функції там виконує податок на продаж.

Крім того, саме набір податків та зборів, елементів податкової системи може і не сформувати чіткого уявлення щодо ефективності податкової системи. Принципове значення при цьому має характер організації справляння такого податку, побудова податкового механізму. Деталізація закріплення його елементів (платника, об'єкта, бази, ставки, пільг і т. д.) може як стати потужним тягарем щодо платника, так і закласти інтенсивні стимули росту.

2. Усунення розбіжностей у виконанні податкового обов'язку громадян України та іноземців за межами власних країн. Ці обставини породжують низку специфічних проблем, особливих режимів щодо справляння податків та зборів. Чи не найголовніший пов'язується з відповіддю на питання, у якого платника і в якому розмірі виникає податковий обов'язок, де він має його виконувати. У сучасних умовах з'ясування характеру податкового резидентства стає дуже нагальним, що пояснюється інтенсивними міграційними процесами, викликаними агресією росії. Безумовно, податковий обов'язок має корегуватись і стосовно тих громадян України, яких віднесено до внутрішньо переміщених осіб. Але в будь-якому разі вони залишаються податковими резидентами України. Набагато складніше виглядає ситуація із визначенням податкового резидентства для громадян України, які перебувають на території України менше 183 календарних дні протягом року, а решту часу в одній або декількох інших країнах.

Треба погодитись з тим, що у сучасних умовах господарча діяльність не обмежується межами територією однієї держави, щоб можна було керуватись тільки національним законодавством. Складно розраховувати й на те, що

нормативне регулювання податкових відносин у різних країнах буде абсолютно ідентичним. Розбіжності режимів оподаткування стають суттєвою проблемою реалізації господарських інтересів на межі податкових юрисдикцій різних держав. «Особливо важливим є належне врегулювання питань, пов'язаних з подвійним оподаткуванням, що виникає через накладання юрисдикцій між державою проживання (країною, де проживає платник податків) і державою – джерелом (країною отримання платником податків доходів)» [147, с. 108]. У разі якщо буде йтися про застосування до платника загального режиму оподаткування одночасно обома державами, це призведе до стримування потужних інвестиційних процесів, гальмування руху капіталів, через що втрат зазнають обидві держави.

Податковими резидентами в Україні відповідно до законодавства є: а) юридичні особи та їх відокремлені особи, які утворені та провадять свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням як на її території, так і за її межами; б) дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва України за кордоном, які мають дипломатичні привілеї та імунітет; в) фізична особа – резидент – фізична особа, яка має місце проживання в Україні [167]. На цих підставах всі платники розподіляються на дві групи: податкові резиденти та податкові нерезиденти.

Цікавий варіант деталізації резидентських підстав щодо визначення статусу платника існує у Великій Британії. Виходячи із особливостей з'ясування підстав резидентства, всі платники розподіляються на податкових резидентів та доміціліїв [115, с. 151]. Податковий резидент за британським законодавством має весь час постійне місце проживання в країні за винятком короткочасних поїздок. При цьому особа може бути резидентом не лише в Великій Британії. Доміцілій може у відповідний період часу бути носієм податкових прав та обов'язків у виключно одній країні.

Визначення резидентського статусу суттєво відрізняється щодо юридичних

та фізичних осіб. Стосовно останніх застосовується передусім кількісний критерій знаходження на території держави. Так, фізична особа вважається резидентом, якщо перебуває в Україні не менше 183 днів (включаючи день приїзду та від'їзду) протягом періоду або періодів податкового року. Навіть якщо фізична особа має місце проживання також в іноземній державі, вона вважається податковим резидентом України, якщо особа має місце постійного проживання в Україні (тобто перебуває на території України не менше 183 днів протягом податкового року). Треба враховувати і те, що підстави визначення податкового резидентства в Україні можуть бути і при постійному проживанні особи в іноземній державі. 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. Крім того, достатньою (але не виключною) умовою визначення місця знаходження центру життєвих інтересів фізичної особи є місце постійного проживання членів її сім'ї або її реєстрації як суб'єкта підприємницької діяльності. З метою оподаткування резидентський статус платника може бути визначений і на підставі його самостійного рішення при самостійному визначенні ним основного місця проживання на території України, або реєстрації як самозайнятої особи.

Звичайно, держава може визначати податковий обов'язок для власних резидентів, маючи на увазі всі доходи, які отримуються як в державі, так і за кордоном. Саме особливості розмежування режимів оподаткування внутрішньодержавних доходів та доходів, які отримані поза межами держави, і формують внутрішній податковий режим, сприяння інтересам національних виробників на світовому ринку. Нині вже склалися ефективні механізми. Достатньо лише послатися на британський приклад. Через подібну конструкцію «...у разі оподаткування Великобританією прибутку британських, а не іноземних філій у британських компаній формується стимул створювати філії в іноземних країнах із нижчими ставками оподаткування, ніж у Великобританії» [147, с. 111].

Звісно, в цих умовах має змістовно корегуватись податкова політика, в основі якої мають формуватися чіткі запобіжники «втечі капіталу», але аж ніяк не перешкоджати застосуванню інструментів законного податкового планування.

Статус податкового резидента обумовлює виключний вплив на характер реалізації особою податкового обов'язку. Податковий резидент має сплачувати податки та збори та звітувати по цьому щодо всіх джерел як в Україні, так і поза межами її, тоді як щодо податкового нерезидента такий обов'язок виникає виключно стосовно оподаткування тих доходів, які він отримує із джерел в Україні. Така ситуація породжує підстави виникнення подвійного оподаткування, коли вимоги виконання податкового обов'язку по одних і тих же джерелах будуть притаманні контролюючим органам різних держав. Саме тому виникає об'єктивна необхідність вирішення проблем, пов'язаних з усуненням подвійного оподаткування.

Подолання суперечностей, які виникають в умовах подвійного оподаткування, передбачає узгодження декількох підходів. По-перше, найбільш зручним вважається шлях корегування національного податкового законодавства, внесення змін до чинних податкових актів з врахуванням обставин конфлікту режимів справляння податків та зборів на межі національного та міжнародного регулювання. Водночас треба враховувати позицію І. Олендера, який вважає, що «подвійне оподаткування має трансграничний та транснаціональний характер, тому вирішити питання щодо нього шляхом гармонізації національного податкового законодавства не можливо... Причиною цього є те, що подвійне оподаткування з'являється через одночасне виникнення права оподаткування джерела доходу країною-джерелом та права оподаткування резидентів країною проживання» [147, с. 114]. Скоріше за все, зміни національного законодавства не можуть врахувати всі особливості узгодження міждержавних податкових режимів. Саме тому зручним виявляється шлях укладання міждержавних договорів, які саме такі аспекти і мають узгодити.

По-друге, при відносній сталості національного законодавства слушним можна вважати шлях укладання міжнародних угод, якими досягається баланс орієнтованості підходів національних законодавств в оподаткуванні осіб, об'єктів, певного виду діяльності. Традиційно методами усунення подвійного оподаткування є декілька. Винятки застосовується у разі оподаткування доходу податком при умові вирівнювання суми податку до сплати за показником в державі з найменшим рівнем податкового зобов'язання. Звільнення передбачає оподаткування певного різновиду доходу, право щодо оподаткування якого належить одному із суб'єктів договору. Податковий кредит обумовлює залік податків, що сплачені за кордоном, у рахунок податкового обов'язку, який притаманний платнику як податковому резиденту у країні.

Податкове законодавство України пов'язує усунення подвійного оподаткування із ситуацією, коли доходи, отримані резидентом України (крім фізичних осіб) з джерел за межами України, враховуються під час визначення його об'єкта та/або бази оподаткування у повному обсязі. При визначенні об'єкта та/або бази оподаткування витрати, здійснені резидентом України (крім фізичних осіб) у зв'язку з отриманням доходів з джерел походження за межами України, враховуються у порядку і розмірах, встановлених Податковим кодексом України. Доходи, отримані фізичною особою - резидентом з джерел походження за межами України, включаються до складу загального річного оподаткованого доходу. Суми податків та зборів, сплачені за межами України, зараховуються під час розрахунку податків та зборів в Україні. Реалізація подібної преференції для платника пов'язується із двома умовами. По-перше, обов'язково має існувати міжнародний договір про усунення подвійного оподаткування між Україною та державою, в якій він отримав дохід. По-друге, платник зобов'язаний отримати від державного органу країни, де отримується такий дохід (прибуток), довідку про суму сплаченого податку та збору, а також про базу та/або об'єкт оподаткування [167].

Треба розмежовувати внутрішнє та зовнішнє подвійне оподаткування. Якщо в першому випадку йдеться про явище, стосовно якого встановлюється пряма (через принципи оподаткування), або опосередкована заборона, то зовнішнє подвійне оподаткування існує як режим узгодження виникнення податкового обов'язку за юрисдикцією двох або декількох країн та справляння податків та зборів зобов'язаними особами в цих умовах. Треба погодитись з тим, що проблема подвійного оподаткування знаходиться на межі, що визначає конструкцію таких елементів податкового механізму, як платник податку та об'єкт оподаткування, і проявляється при оподаткуванні доходів, які отримують податкові резиденти за кордоном; при змішаному порядку сплати податків; при оподаткуванні прибутку, який розподіляється [115, с. 582–583].

3. Узгодження національних актів податкового законодавства та міжнародних договорів передбачає врахування юридичної сили останніх. Виходячи з цього критерію, всі міжнародні податкові договори розподіляються на групу договорів, що мають однакову юридичну силу з національними законами, та договори, що мають вищу юридичну силу в порівнянні з національними законами. Саме до останнього типу належить і визначення місця міжнародних договорів у системі законодавства в Україні.

«Міжнародний договір, фіксуючи змістовні права поведінки, обумовлює надання йому конкретної форми вираження волі його учасників. Таким чином, на основі звичайної норми виникає нова договірна норма, зміст якої багато в чому вже налагоджено і деталізуються лише особливості її застосування» [115, с. 546]. Спрямованість міжнародних договорів щодо усунення подвійного оподаткування зосереджується на узгодженні існуючих податкових режимів, досягнення балансу тих умов оподаткування, які вже застосовуються в країнах, які укладають такий договір. Аналогічні договори не породжують нових податкових обов'язків, які не пов'язані з новими податками чи зборами, а лише деталізують співіснування тих податкових режимів справляння відповідних

платежів, які вже побутують у різних країнах.

Сьогодні не можна уявити міждержавні податкові відносини без існування міжнародних договорів. «Завдяки нормам міжнародних податкових угод вдається досягти більшої визначеності у фіскальних режимах різних країн та встановити дієві механізми взаємодопомоги та обміну інформацією про діяльність платників податків... Особливу ефективність міжнародні податкові договори мають при їх укладанні між державами зі схожим рівнем розвитку» [147, с. 109]. Дійсно, однакові умови та характер функціонування економічних процесів закладають вихідні засади упорядкування відносин оподаткування. Водночас вимоги до побудови податкової системи, її конструкція обумовлюють і властивості, які не збігаються.

Складні обставини узагальнення вимог до національних податкових систем обумовлюють і різний рівень розвитку економіки, суспільства в цілому. «З точки зору країн, що розвиваються, податкові договори – це ціна, узгоджена у формі суми податкових надходжень, для досягнення бажаного рівня іноземних інвестицій. Надмірні правила щодо ухилення від сплати податків можуть знеохотити іноземних інвесторів, а отже, країни, що розвиваються, можуть бути не надто готовими до співпраці та обміну інформацією» [297]. Саме тому через укладання міжнародних податкових договорів у такій ситуації можуть прив'язуватись національні економіки держав, які розвиваються, до розвинутих держав – донорів. Водночас слушною є і тенденція поступового включення економіки, що розвивається, до збалансованої системи світового розподілення праці.

Особливість правового впливу міжнародних договорів у регулюванні податкових відносин обумовлюється декількома моментами. По-перше, включення їх у систему джерел правового регулювання передбачає два етапи. На першому йдеться про укладання такого договору між країнами. На другому етапі – відповідна легалізація вже укладеного договору, надання Верховною Радою

України згоди на його застосування [93]. По-друге, після отримання такої згоди для застосування норм міжнародного договору не потрібно ніяких інших додаткових умов. Таким чином, реалізується санкціонування державою припису міжнародного договору. Набуття чинності ним не потребує ніяких додаткових внутрішньодержавних актів. З огляду на це постає така ситуація: Верховна Рада України, яка не бере участь у підготовці та розробленні такого договору, не просто формально легалізує його зміст, а надає йому характер загальнообов'язковості. При цьому ця обов'язковість ставить такий договір вище національного законодавства, над законом. По-третє, якщо положення міжнародного договору суперечить нормі національного податкового закону, перевага віддається першому.

Укладання міжнародних податкових договорів щодо усунення подвійного оподаткування свідчить про необхідність пошуку відповідних правових форм співробітництва між державами щодо замкненості національних податкових режимів. Крім того, таким чином досягається не лише прозорість стосовно особливостей національного оподаткування, але й встановлюються певні запобіжники дискримінаційних режимів відносно платників іншої держави. В узагальненому вигляді міжнародні договори, які регулюють податкові відносини, можна розділити на два типи:

1) безпосередньо податкові – міжнародні договори, які стосуються виключно відносин оподаткування, справляння окремих податків чи зборів, або їх відповідної сукупності:

а) договори, що орієнтовані на регулювання основних, засадничих підстав оподаткування у відносинах між країнами, що домовляються;

б) договори, які стосуються окремих податків, або елементів податкового механізму окремого податку;

2) умовно податкові – міжнародні договори, які деталізують окремі складові реалізації режимів справляння податків чи зборів (особливості

визначення окремих об'єктів оподаткування, ознак платників, які обумовлюють деталізацію податкового обов'язку і т. д.).

4. З'ясування підстав доцільності чи недоцільності існування міжнародного податкового права як окремої сукупності інструментів впливу на поведінку учасників відносин. Узагальненням характеру відносин на межі регулювання податковим правом та міжнародним правом обумовлює і питання стосовно того, чи можна сьогодні вважати, що виникли підстави для формування спеціального інституту чи підгалузі – міжнародне податкове право [115, с. 517–520]. Існує визначення міжнародного податкового права як окремої гілки податкового права, яке займається міжнародними аспектами оподаткування, застосовується державними органами України для регулювання суспільних відносин щодо стягнення і сплати податків юридичними та фізичними особами у разі невідповідності правил внутрішнього законодавства міжнародному договору» [277, с. 130].

Погоджуючись з перспективністю удосконалення такого типу норм, все ж варто висловити таке застереження. По-перше, «особлива гілка податкового права» передбачає чітке розуміння – про що саме йдеться. Якщо виходити із традиційного підходу, то очевидно автор має на увазі певну сукупність правових норм, які об'єднуються в інститут чи підгалузь. Але це навряд чи можливо. Об'єднання в одному інституті чи підгалузі можливо лише шляхом включення туди однорідних конструкцій (які характеризуються єдністю предмета і методу), але податкове та міжнародне регулювання не можна підвести під єдиний знаменник. Вони відрізняються і за предметом, і за особливостями і методами. Тобто, єдиної правової підсистеми як окремого правового інституту чи підгалузі міжнародне податкове право становити не може. Звісно, в цій ситуації може йтися про законодавчий інститут, який буде включати відповідну сукупність законодавчих приписів. Тому як інститут законодавства міжнародне податкове право існувати може. По-друге, складність об'єднання норм податкового права

та міжнародного права на єдиних засадах обумовлюється і тим, що вони не збігаються за засобами гарантування виконання їх приписів. Якщо податково-правові норми гарантуються державним примусом, то міжнародне законодавство може породжувати такий же режим гарантування, державний примус лише у випадку, коли воно стає елементом національного законодавства. «Чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства України. Укладення міжнародних договорів, які суперечать Конституції України, можливе лише після внесення відповідних змін до Конституції України» [93]. Виконання цієї вимоги трансформує міжнародний договір у внутрішній складовий елемент національного податкового законодавства. І якщо до цього у держави не має підстав гарантувати виконання положень міжнародного договору, то з цього моменту виникають всі підстави застосування державного примусу щодо виконання положень договору, так само як і гарантування національних законодавчих актів. В інших випадках дія норм міжнародного законодавства має враховуватись, але не пов'язуватись з підставами застосування державного примусу. По-третє, навряд чи значення міжнародного податкового права доцільно зводити до регулювання суспільних відносин щодо стягнення і сплати податків. У такій редакції воно набуває чітко виражений характер карального інструменту. Але як і податкове законодавство в цілому воно має бути спрямоване на регулювання справляння податків, їх сплати, а не застосування каральних наслідків при стягненні коштів з платників. По-четверте, навряд чи сферу впливу міжнародного податкового права треба пов'язувати із застосуванням у разі невідповідності правил внутрішнього законодавства, а і міжнародного договору. Воно призначено саме для подолання такої невідповідності, включення до такої сукупності законодавчих норм тих інструментів, які сформують можливість своєчасного, повного, збалансованого виконання податкового обов'язку на межі національного і міжнародного

регулювання. По-п'яте, складно погодитись і з тим, що міжнародне податкове право застосовується державними органами України. Норми, які формують таке групування, спрямовуються перш за все на регулювання поведінки зобов'язаних осіб – своєчасний і повний облік, сплату, звітність щодо виконання власного податкового обов'язку. Зрозуміло, що певними повноваженнями в цьому разі наділені і контролюючий орган, суб'єкти владних повноважень, але це далеко не єдине призначення норм, які регулюють відносини на межі національного податкового законодавства та міжнародних договорів.

Негрунтовним видається і акцент на тому, що предмет міжнародного податкового права об'єднує зобов'язальні та процедурні відносини залежно від наявності в них іноземного елемента, поєднуючись з міждержавними відносинами [115, с. 517–518]. Вважаємо, що подібне розмежування зобов'язальних та процедурних відносин на самостійні блоки відносин не зовсім послідовне. Якщо розглядати відносини, пов'язані із реалізацією податкового обов'язку, які включають облік, сплату та звітність, то кожен із їх різновидів реалізується через відповідні процедури і з'ясування змісту їх неможливе один без одного. Міждержавні відносини навряд чи можуть бути предметом регулювання податковим правом. Це предмет регулювання міжнародного публічного права. Дійсно, не можна виключати і певні бланкетні конструкції, формування комплексного режиму впливу, що зовсім не означає ревізію предметів регулювання.

2.8. Податкове регулювання та фінансова безпека.

Фінансова безпека є основою економічного суверенітету держави і визначається здатністю держави ефективно функціонувати у фінансовій сфері, захищаючи свої національні інтереси. Вона включає такі аспекти: 1) стабільність фінансової системи – це забезпечення стійкості банківської системи, фінансових ринків та платіжних систем; 2) протидія фінансовим злочинам – це запобігання

відмиванню грошей, фінансуванню тероризму та ухиленню від сплати податків;

3) захист державних фінансів – це забезпечення стабільного бюджету, ефективного управління державним боргом та підтримання кредитного рейтингу [258, с. 35].

Фінансова безпека має багатовимірну структуру, яку складають такі ключові компоненти:

1. Макроекономічна стабільність – стосується загального економічного стану країни, включаючи темпи економічного зростання, рівень інфляції, зайнятість населення, державний борг та дефіцит бюджету. Макроекономічна стабільність є фундаментом фінансової безпеки, оскільки вона забезпечує передбачуваність економічної політики та сприяє залученню інвестицій. Вона включає стабільність цін, низький рівень інфляції, стабільність валютного курсу та контроль за державним боргом. У країнах з високим рівнем інфляції та значним державним боргом спостерігається зниження фінансової безпеки, що може призводити до економічної кризи. Для забезпечення макроекономічної стабільності держава має проводити зважену монетарну та фіскальну політику, контролювати дефіцит бюджету та боргові зобов'язання.

2. Бюджетна безпека, що характеризується спроможністю держави забезпечувати ефективно та раціональне використання бюджетних коштів, підтримувати збалансованість доходів і витрат бюджету, а також мінімізувати залежність від зовнішніх запозичень. В Україні питання бюджетної безпеки регулюються Бюджетним кодексом України, який визначає основні принципи та механізми бюджетної політики.

3. Валютна безпека, яка включає стабільність національної валюти, підтримку оптимальних валютних резервів, контроль за зовнішніми запозиченнями та управління валютним ризиком. Національний банк України є головним регулятором у сфері валютної політики та забезпечує стабільність гривні шляхом здійснення валютних інтервенцій, регулювання валютного ринку

та контролю за капітальними потоками.

4. Банківська безпека – це стабільність банківської системи, запобігання банківським кризам, ефективний нагляд за фінансовими інституціями, яка є ключовою для забезпечення фінансової стабільності в країні. Це включає забезпечення ліквідності банків, контролю за ризиками, пов'язаними з банківською діяльністю, а також запобігання банкрутствам банківських установ. Національний банк України та інші фінансові регулятори мають завдання моніторити стан банківського сектора та вживати заходи для його стабілізації.

5. Інвестиційна безпека – це захист інвестиційних ресурсів від ризиків, пов'язаних з корупцією, нестабільністю ринків, політичними ризиками та пов'язана із створенням сприятливого середовища для залучення як внутрішніх, так і зовнішніх інвестицій. Це включає захист прав інвесторів, забезпечення прозорості фінансових ринків та мінімізацію ризиків, пов'язаних з інвестуванням. Українське законодавство спрямоване на забезпечення інвестиційної привабливості та захист інтересів інвесторів, що є важливим аспектом фінансової безпеки.

6. Фінансовий контроль і моніторинг – є важливим елементом фінансової безпеки, який включає заходи з контролю за рухом фінансових ресурсів, дотриманням фінансових нормативів, боротьбу з відмиванням грошей та фінансуванням тероризму. Національні органи фінансового контролю, такі як Державна фінансова інспекція України, відіграють ключову роль у забезпеченні прозорості та підзвітності фінансових операцій [116].

Що стосується діяльності Національного банку України, то для забезпечення фінансової безпеки держава повинна мати ефективні механізми контролю за фінансовими потоками, включаючи заходи боротьби з відмиванням грошей, корупцією та ухиленням від сплати податків. У цьому контексті важливу роль відіграють саме Національний банк України, Державна податкова служба та Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку. Національний банк

України (НБУ) відіграє ключову роль у забезпеченні фінансової безпеки через монетарну політику, регулювання банківського сектору та підтримання валютної стабільності. Політика НБУ спрямована на запобігання фінансовим кризам, забезпечення стабільності національної валюти та підтримку інфляції на прийнятному рівні [226].

Згідно із пунктом 1 Положення «Про Державну податкову службу», Державна податкова служба – це центральний орган виконавчої влади, який реалізовує державну податкову політику та державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування [213]. У цьому Положенні перераховані основні завдання Державної податкової служби. Доцільно тут зосередити увагу на таких завданнях ДПС як: реалізація державної податкової політики, здійснення контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів, платежів, а також здійснення державної політики з адміністрування єдиного внеску.

Фінансова безпека виконує кілька ключових функцій: 1. Захисна – це забезпечення захисту фінансової системи від зовнішніх і внутрішніх загроз, таких як кризи, фінансові злочини, корупція та інші негативні чинники. 2. Стабілізуюча – це підтримка стабільності економічної системи, зокрема стабільного курсу національної валюти, оптимальної структури державного боргу та ефективного бюджетного процесу. 3. Регулятивна – це впровадження ефективних фінансових політик та інструментів, що сприяють зростанню економіки та фінансової стабільності. 4. Контрольна функція – це моніторинг і контроль за фінансовими потоками, дотриманням фінансових нормативів і стандартів [158, с. 329–356].

Податковий кодекс України регулює питання збору та адміністрування податків, забезпечуючи стабільність доходів бюджету, що є важливим елементом фінансової безпеки, а також заходи щодо боротьби з ухиленням від сплати податків та інші. Він включає норми, що стосуються різних видів податків (податок на прибуток, податок на додану вартість, податок на доходи фізичних

осіб), а також адміністративних процедур та відповідальності за порушення податкового законодавства. Кодекс покликаний забезпечити ефективний збір податків, зменшити податкове навантаження на бізнес та сприяти економічному розвитку [167].

Норми Податкового кодексу України спрямовані на забезпечення фінансової безпеки через такі механізми: а) оподаткування доходів і прибутків, а саме Кодекс регулює оподаткування прибутків юридичних осіб та доходів фізичних осіб, що забезпечує формування державного бюджету і контроль за доходами; б) антикорупційні заходи, а саме норми Податкового кодексу України включають положення, спрямовані на боротьбу з ухиленням від сплати податків і корупцією; в) контроль і адміністративні заходи, а саме Кодекс визначає повноваження податкових органів у сфері контролю за сплатою податків і проведення перевірок.

Основними нормами Податкового кодексу України, що сприяють фінансовій безпеці, є: – запобігання ухиленню від сплати податків, адже одним з ключових аспектів забезпечення фінансової безпеки є саме протидія ухиленню від сплати податків. У Податковому кодексі України визначені чіткі вимоги щодо обліку, звітності та перевірок, які дозволяють контролювати сплату податків. Зокрема, ст. 39 Кодексу встановлює правила трансфертного ціноутворення, що дозволяє запобігти переміщенню прибутків у юрисдикції з нижчим рівнем оподаткування; – прозорість і підзвітність – Податковий кодекс України має забезпечувати прозорість податкової системи, що є важливою умовою для боротьби з корупцією та підвищення довіри до державних інституцій. Для цього в Україні були впроваджені електронні системи звітності, які дозволяють автоматизувати процеси збору і контролю податкових надходжень. Ці заходи знижують ризик маніпуляцій і сприяють ефективнішому управлінню податковою інформацією; – антиофшорне законодавство – у Податковому кодексі України передбачені норми, спрямовані на боротьбу з ухиленням від сплати податків

через використання офшорних зон. Законодавство передбачає обмеження на здійснення фінансових операцій з компаніями, зареєстрованими в офшорних юрисдикціях, та додаткові вимоги щодо звітності про такі операції. Це сприяє зменшенню обсягів виведення капіталу з країни та підвищенню фінансової прозорості; – контроль за фінансовими операціями – Податковий кодекс України закріплює норми щодо контролю за фінансовими операціями, які можуть використовуватися для фінансування тероризму або відмивання грошей. Зокрема, органи податкової служби мають право запитувати інформацію про фінансові операції, що мають ознаки підозрілих. Це дозволяє ефективно виявляти та запобігати незаконним фінансовим операціям, що загрожують фінансовій безпеці держави [167].

Аналізуючи норми Податкового кодексу України щодо забезпечення фінансової безпеки, необхідно зазначити, що стабільність податкового законодавства є критично важливою для передбачуваності економічного середовища. Постійні зміни у податковому законодавстві можуть викликати нестабільність, що негативно впливає на інвестиційний. Здійснення ефективного адміністрування податків сприяє зниженню рівня ухилення від сплати податків [27].

Закон України «Про національну безпеку України» визначає основи національної безпеки, включаючи фінансову безпеку. Він встановлює загальні принципи та механізми забезпечення стабільності фінансової системи, економічної стабільності та захисту національних інтересів [227].

Останніми роками в Україні впроваджуються різноманітні ініціативи для покращення податкового законодавства та адміністрування. Наприклад, розвиток електронних систем подання податкових декларацій та автоматизація процесів контролю за сплатою податків сприяють підвищенню прозорості та зменшенню корупційних ризиків. Важливими кроками є також впровадження антикорупційних реформ та вдосконалення механізмів контролю за дотриманням

податкового законодавства [249, с. 217]. Адже здійснення антикорупційних заходів є важливою складовою частиною забезпечення фінансової безпеки. Закон України «Про запобігання корупції» встановлює вимоги до державних службовців, політиків та бізнесменів щодо прозорості та звітності. Ефективне антикорупційне законодавство допомагає запобігти зловживанням і забезпечити правильне використання державних ресурсів [205]. Закон передбачає створення антикорупційних органів, таких як Національне агентство з питань запобігання корупції (НАЗК), які контролюють дотримання антикорупційних норм.

Водночас податкова система є важливим інструментом для забезпечення фінансової безпеки. Вона сприяє створенню стабільних і передбачуваних джерел державних доходів, необхідних для фінансування соціальних програм, національної оборони, утримання державного апарату та виконання інших державних функцій. Ефективна податкова система допомагає зменшити рівень тіньової економіки, підвищити фінансову дисципліну суб'єктів господарювання та знизити ризики бюджетного дефіциту [171, с. 208].

Основними функціями податкової системи в контексті фінансової безпеки є:

1. Фіскальна функція, що полягає в мобілізації податкових надходжень для фінансування державних видатків. Основна мета цієї функції – забезпечення стабільних джерел фінансових ресурсів, необхідних для функціонування держави. В Україні фіскальна функція реалізується через систему прямих та непрямих податків, що забезпечують наповнення бюджету. Надходження від податків на доходи фізичних осіб, податку на прибуток підприємств, податку на додану вартість є основними джерелами державного бюджету.
2. Регулююча функція – проявляється в тому, що податкова система має здатність впливати на економічну поведінку суб'єктів господарювання та населення. За допомогою податкових пільг, ставок і штрафних санкцій держава може стимулювати чи стримувати певні економічні процеси. Наприклад, зниження податкових ставок може стимулювати інвестиційну активність, а підвищення ставок — скоротити

негативні екстерналії, такі як забруднення довкілля. 3. Перерозподільна функція досягається через прогресивну шкалу оподаткування, соціальні програми та податкові пільги, що дозволяють зменшити нерівність у доходах населення та забезпечити соціальну справедливість. Зменшення соціальної нерівності сприяє зниженню соціальних конфліктів та забезпечує стабільність у суспільстві [163, с. 57].

Для забезпечення фінансової безпеки держави податкова система відіграє надзвичайно важливу роль. Ефективна система оподаткування не лише сприяє стабільності державних фінансів, а й знижує ризики виникнення фінансових криз, забезпечуючи при цьому соціальну справедливість. В Україні для досягнення цих цілей необхідно продовжувати реформування податкової системи, зосереджуючись на підвищенні її ефективності, прозорості та справедливості. Ключовими елементами такого реформування є впровадження новітніх технологій, оптимізація законодавства та активне міжнародне співробітництво.

Водночас сучасні геополітичні реалії, зокрема повномасштабне російське вторгнення, суттєво змінили курс податкової політики України. Війна має не лише військово-технічний вимір, а й спрямована на економічне виснаження противника. У цих умовах особливої ваги набуває реалізація такої економічної політики, яка, спираючись не лише на зовнішню підтримку союзників, але й на внутрішні ресурси, здатна забезпечити фінансування ключових функцій держави. У цьому контексті податкова політика є одним з головних інструментів держави. Верховна Рада України реагує на реалії та активно вносить зміни до податкового законодавства саме з моменту введення воєнного стану в країні. Зокрема, вона прийняла рішення зупинити на період воєнного стану перебіг строків, передбачених Податковим кодексом України та іншими законами, контроль за виконанням яких покладено на контролюючі органи, головним чином податкові. Закон встановлює правила та особливості сплати ПДВ,

акцизного збору, податку на прибуток підприємств та єдиного податку на період дії воєнного стану тощо.

Україна як країна, яка дотримується принципів глобальної відкритості, активно залучена до міжнародного податкового регулювання і на двосторонньому, і на багатосторонньому рівнях. Аналіз офіційної інформації та документів у сфері податкового контролю дає підстави визначити три споріднених, але не тотожних та найбільш актуальних на сьогодні напрями участі України у формуванні міжнародної системи податкового контролю. Йдеться, зокрема, про ратифікацію угоди зі США щодо правил FATCA, приєднання до плану BEPS та запровадження стандартів автоматичного обміну податковою інформацією CRS. Очевидно, що така різноплановість вимагає одночасно і відповідної синхронізації та узгодження зазначених процесів, зокрема з точки зору внесення змін до національного законодавства.

Варто зазначити, що останнім часом у руслі окресленої проблематики з'явилися окремі наукові та аналітичні публікації. Так, слід згадати публікації щодо ратифікації угоди зі США відносно правил FATCA щодо єдиного стандарту звітності CRS, щодо приєднання до плану BEPS. Сама угода щодо FATCA є відносно невеликим документом з 10 статей, які, окрім визначення понять, містять положення про зобов'язання отримувати та здійснювати обмін інформацією щодо американських підзвітних рахунків, про застосування Закону FATCA до фінансових установ України, про співпрацю у виконанні вимог та примусове виконання, про взаємні зобов'язання щодо збільшення ефективності обміну інформацією та прозорості тощо. Другим напрямом, у межах якого Україна включається у міжнародний обмін податковою інформацією, є процес приєднання до так званого плану BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), який був розроблений під егідою великої двадцятки G20 та міжнародної організації ОЕСР і спрямований проти розмивання податкової бази та виведення прибутку з-під оподаткування [129, с. 233].

Основними відмінностями між CRS і FATCA є: 1) списки непідзвітних фінансових установ і виключених рахунків (FATCA має ширший список виключень). Усі банки підпадають під вимоги CRS на відміну від FATCA; 2) CRS не включає списки фінансових установ від регуляторів; 3) метод звітності (Міжнародна служба обміну даними (IDES) для FATCA та електронний кабінет – для CRS).

У березні 2023 року Кабінет Міністрів України ухвалив рішення, яким доручив Міністерству фінансів розпочати підготовку Стратегії національних доходів на період 2024–2030 років. Крім того, за підтримки технічної допомоги МВФ буде проведено аналіз прогалин для використання цієї інформації в дорожній карті Стратегії національних доходів на період 2024–2030 років. Кабінет Міністрів України, Державна податкова служба спільно з МВФ та іншими міжнародними партнерами проводять консультації щодо змін податкової системи з двома основними цілями: 1) забезпечення конкурентоспроможності національної податкової системи порівняно з іншими країнами; 2) побудова податкової моделі, що підвищує ефективність культури виконання податкових зобов'язань.

Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо імплементації міжнародного стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки» № 2970-ІХ імплементує в законодавство України положення кількох міжнародних договорів і стандартів, зокрема:

– Багатосторонню угоду CRS (багатостороння угода компетентного органу про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки) – угода компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки.

– Багатосторонню угоду СbС (багатостороння угода компетентного органу щодо обміну звітами між країнами) – угода компетентних органів про

автоматичний обмін звітами між країнами.

– QCAA (Qualifying Competent Authority Agreement – Угода про кваліфікаційний компетентний орган), укладена між компетентними органами України та іноземної юрисдикції, що містить положення про обмін інформацією для цілей оподаткування, зокрема, про автоматичний обмін звітами по країнах міжнародної групи компаній.

– CRS (Common Standard on Reporting and Due Diligence for Financial Account Information – Загальний стандарт звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки) – це стандарт для звітності та належна перевірка інформації про фінансовий рахунок.

Вдосконалення та формування податкової політики допоможе національній економіці функціонувати стабільно і з мінімальними втратами для суспільства під час військового конфлікту. Загалом, ефективна податкова політика є критично важливою для забезпечення національної фінансової безпеки країни.

Фінансова безпека держави є надзвичайно складною багаторівневою системою, яку треба розглядати у функціонально-структурному аспекті як сукупність взаємопов'язаних підсистем безпеки, кожна з яких має власну структуру і логіку розвитку. Фінансова безпека держави включає бюджетну, податкову, боргову безпеку, фінансову безпеку банківської системи, валютну, грошово-кредитну, інвестиційну безпеку, фінансову безпеку страхового та фондового ринку [274, с. 511]. Отже, податкова безпека є ключовою частиною комплексної системи фінансової безпеки держави та визначає важливий аспект для дослідження на різних рівнях.

Зазвичай фінансова безпека держави визначається як стан фінансової системи країни, за якого створюються необхідні фінансові умови для стабільного соціально-економічного розвитку країни, забезпечується її стійкість до фінансових шоків та дисбалансу, створюються умови для збереження цілісності

та єдності фінансової системи країни. Вона спрямована на забезпечення економічної незалежності країни, її здатності виконувати соціально-економічні функції та захищати фінансові інтереси на міжнародній арені. Це поняття включає стабільність банківського сектору, бюджетну дисципліну, ефективне управління державним боргом, валютну стабільність, а також прозорість і надійність фінансової політики [130, с. 12–14].

На думку І. О. Цимбалюка, податкова безпека – це такий стан податкової сфери держави, для якого характерним є захищеність інтересів суб'єктів податкових відносин, стійкість і економічна незалежність податкової системи, що проявляється у стабільності податкового законодавства; здатність податкової системи до розвитку і вдосконалення, спроможність своєчасного виявлення та запобігання потенційних загроз у сфері оподаткування та здатність системи оподаткування в повній мірі реалізовувати усі функції податків як фіскальної, так і регулюючої та соціальної з метою максимального узгодження інтересів держави та платників податків [283, с. 13–23].

Проте, на нашу думку, поняття фінансової безпеки все ж доцільніше тлумачити як стан захищеності фінансових інтересів суб'єктів господарювання, фізичних осіб та держави в цілому, що забезпечується шляхом стабільного функціонування фінансової системи, ефективного управління фінансовими ризиками, дотримання нормативно-правових актів і міжнародних стандартів у сфері фінансів, а також запобіганням незаконним фінансовим операціям та зловживанням. Фінансова безпека включає в себе здатність суб'єктів до своєчасного та повного виконання фінансових зобов'язань, підтримання стабільності та прогнозованості фінансових потоків, а також можливість адаптації до змін у внутрішньому та зовнішньому фінансовому середовищі. Вона є фундаментальною складовою національної безпеки, оскільки забезпечує стійкість економіки, соціальну стабільність та захист інтересів громадян.

На думку І. О. Цимбалюка, координаційна та керівна роль у забезпеченні

економічної безпеки країни повинна належати державі, чий вплив іноді може не узгоджуватися з інтересами власної економічної безпеки. Проте така суперечність є об'єктивною через функцію держави як гаранта національних інтересів. Така методологія відкриває можливість для дослідження одного з ключових чинників впливу на економічну безпеку країни – способу та рівня узгодженості індивідуальних, корпоративних та національних інтересів.

Аналіз соціально-економічної ситуації показує, що причини загроз національній податковій безпеці мають яскраво виражений регіональний характер. Усі вони – падіння обсягів промислового виробництва або безробіття, високий рівень заборгованості із заробітної плати, пенсій та соціальних виплат, слабка захищеність вітчизняних товаровиробників тощо – регіонально диференційовані. Тому подальший соціальний та економічний розвиток суспільства залежить від чіткої регіональної політики країни, до основоположних принципів якої мають бути включені вимоги щодо забезпечення регіональної податкової безпеки. Зважаючи на це, окремого розгляду вимагає ще один рівень податкової безпеки – регіональний [283, с. 159].

В умовах сучасної економіки органи місцевого самоврядування мають обмежений вплив на оподаткування на регіональному рівні. Це пояснюється тим, що доходи від місцевих податків і зборів до місцевих бюджетів є незначними, а повноваження місцевих органів влади щодо встановлення цих податків і зборів суттєво обмежені законодавством.

Крім того, доцільно ідентифікувати загрози у межах виконуваних функцій: загрози неефективності фіскальної функції; неефективності регуляторної функції; неефективності контрольної функції. До загроз неефективності фіскальної функції належать зменшення податкових надходжень, виникнення незапланованих втрат доходів, недосягнення планових показників тощо. Загрози неефективності регуляторної функції включають збільшення податкового тягара та непогашеної заборгованості, неефективність податкових пільг, погіршення

податкового клімату для пріоритетних галузей економіки тощо. Загрози неефективності контрольної функції можуть проявлятися у вигляді невиправданого збільшення витрат без результатів, зниження рівня збору податків, зростання правопорушень, низької ефективності та результативності контрольної роботи тощо. Кожна з цих загроз може виникати окремо, але вони знаходяться у тісному причинно-наслідковому зв'язку, тому загроза невиконання однієї функції може призвести до загроз неефективного виконання всіх функцій, що має кумулятивний ефект.

Система показників та індикаторів фінансової безпеки важлива не сама по собі, а як засіб (інструмент) попередження критичних ситуацій, досягнення цілей безпечного розвитку. Тому особливої важливості набуває визначення оптимальної чисельності та сутності індикаторів. Так, більшість науковців рекомендує використовувати такі індикатори: податкове навантаження, надлишкове податкове навантаження, коефіцієнт еластичності, ефективна податкова ставка, парето ефективності. О. В. Тимошенко пропонує здійснювати оцінювання рівня податкової безпеки держави за двома індикаторами: рівнем податкового навантаження та часткою податків у структурі державного бюджету [265, с. 33].

А ось В. Мартинюк та О. Баранецька називають індикаторами податкової складової рівень податкового навантаження на економіку та відношення обсягу податкового боргу до ВВП [128, с. 17].

Заслуговує на увагу позиція науковців, які до показників (індикаторів) оцінки рівня податкової безпеки відносять: відношення податкових доходів до зведеного бюджету; відношення податкових доходів до реального та номінального ВВП; співвідношення прямих і непрямих податків; відношення непрямих податків до рівня споживчих цін; показник податкового боргу; показник податкового коефіцієнта; відношення ПДВ до податкових доходів [63, с. 222].

Прихильники іншої позиції пропонують оцінювати податкову безпеку за такими показниками: стабільність та дієвість податкового законодавства, рівень довіри до уряду, наявність корупції, тонізація економіки, кваліфіковані кадри у сфері оподаткування, рівень податкової культури, ефективність адміністрування податків, дієвість податкового контролю, питома вага податків у ВВП країни та загальній сумі доходів державного бюджету, рівень пільгового оподаткування, співвідношення прямих і непрямих податків [283, с. 15].

I. Подік пропонує свою систему індикаторів оцінювання рівня податкової безпеки держави: рівень сумлінності сплати податків (%), рівень загального податкового навантаження (%), рівень податкового боргу платників податків (%), коефіцієнт результативності адміністрування податкових надходжень, коефіцієнт еластичності, коефіцієнт ефективності роботи фіскальних органів, рівень тінізації економіки (% до ВВП). Вибір цих показників обумовлений тим, що вони найбільш повно характеризують стан податкової безпеки. Так, рівень сумлінності сплати податків розкриває не тільки надходження до бюджету, а й ставлення платників до обов'язку сплати податків, що, в свою чергу, формується і ставленням людей до податкової служби, і прозорістю податкового процесу. Підсилюється цей показник індексом «рівень податкового боргу», що висвітлює проблеми зі своєчасною сплатою податків. Дає змогу оцінити результати діяльності органів фіскальної служби індекс «коефіцієнт ефективності діяльності фіскальних органів». А такі індекси, як «рівень податкового навантаження», «коефіцієнт результативності адміністрування податкових надходжень», «коефіцієнт еластичності» та «рівень тінізації економіки» характеризують основні тенденції в економіці країни, пов'язані із податковим впливом [168, с. 44].

Індикатори податкової безпеки можуть бути кількісні (традиційні – фіскального навантаження, рівня податкового боргу, результативності адміністрування, тінізації економіки і дієвості податкового контролю, і особливі – окупності роботи фіскальних органів, інвестиційної віддачі

податкових пільг, ефективності використання податкових пільг) та якісні – рівень податкової культури та моралі, рівень якості податкового законодавства, морально-етичний рівень персоналу фіскальної служби, його самооцінка інтенсивності зусиль з підвищення власної репутації [122, с. 161].

Фінансова діяльність загалом та особливо фінансова діяльність, пов'язана з справлянням податків та зборів в умовах соціальної, економічної та військово-політичної нестабільності, стикається з системними ризиками, які впливають на національні інтереси, безпеку держави та суб'єктів господарювання. Поняття ризиків є важливим, оскільки воно пов'язане з усвідомленням можливості саме фінансової небезпеки. У науковому контексті термін «ризик» розглядають як процес управління невизначеністю у ситуаціях обов'язкового вибору, де можливо кількісно та якісно оцінити ймовірність досягнення передбачуваного результату, а також його невдачі та відхилення від поставленої мети. Ризик охоплює в собі результати діяльності, ймовірність цих результатів або ступінь невизначеності і умови, що виникають під час реалізації прийнятих рішень. Інші дослідники трактують ризик як об'єктивно-суб'єктивну категорію, що виникає в умовах невизначеності, випадковості і конфліктів при обов'язковому виборі, відображаючи ступінь досягнення очікуваного результату. Ризик має постійний характер через невизначеність та постійні зміни в зовнішньому та внутрішньому середовищі, а також відбувається в умовах безперервного розвитку і оновлення.

Сучасне уявлення про ризики охоплює відповідальність за прийняті рішення та враховує складнощі суспільного існування, спричинені змінністю, нестабільністю та форс-мажорними обставинами. Для досягнення ефективного управління й реалізації цілей фінансово-господарської діяльності необхідне прогнозування та моніторинг з урахуванням поточних та майбутніх ризиків. Це вимагає використання комплексу методів і системних розрахунків, які дозволять уникнути потенційних криз.

Ризики класифікуються на систематичні (ринкові) і несистематичні

(специфічні). До ринкових ризиків належать процентний, валютний і ціновий ризики, оскільки ринкове середовище характеризується багатьма факторами та непередбачуваними обставинами. Таким чином, у практичній діяльності основна увага зосереджується на конкретних ризиках, що характерні для певних видів фінансово-господарської діяльності, таких як зниження фінансової стійкості підприємства, ризики неплатоспроможності, кредитні, інноваційні, інвестиційні та депозитні ризики.

Один з найскладніших етапів аналізу ризиків полягає в оцінці ризиків у системі фінансової безпеки, особливо груп ризиків, що виникають в умовах невизначеності та нестабільності. Цей процес потребує сучасного методичного підходу, високотехнічного програмного забезпечення і кваліфікованих експертів-аналітиків. Важливо також визначити розмір можливих збитків, який визначається як «максимально можливий у разі здійснення фінансових операцій або певного виду діяльності без урахування можливих заходів щодо нейтралізації негативних наслідків фінансового ризику» [82, с. 9]. Таким чином, управління ризиками передбачає виділення потенційних видів ризику з встановленням відповідних обмежень.

Основним джерелом, що створюють загрозу податкової безпеки, є податкові ризики. Під податковими ризиками варто розуміти ймовірність виникнення негативних наслідків для податкової системи через неефективність її побудови і функціонування, дії існуючих загроз та впливу на неї зовнішніх і внутрішніх чинників. Отже, загрози є передумовою виникнення ризиків. Відмінністю між ними є те, що ризики є ймовірними і їх можна виміряти кількісно за умови їх настання, тоді як загрози є фактично сформованими небезпеками, які під впливом чинників спонукають до настання зазначених ризиків. Їх взаємообумовленість спричиняє до виникнення фінансових втрат як для суб'єктів господарювання, так і держави, зокрема, внаслідок неефективності їх податкової політики.

До податкових загроз держави відносять: низький рівень податкової

культури; податкова корупція; ухилення від оподаткування; надмірні витрати на утримання державного податкового апарату; необґрунтовані розбіжності у чинному податковому законодавстві; змінність податкової політики; зростання податкового боргу; нераціональність використання податків.

Загрози, які виникають у платників податків: нерівномірний та необґрунтований розподіл податкового тягаря між суб'єктами господарювання; висока частка господарюючих суб'єктів функціонують у тіні; відтік національного капіталу в економіку зарубіжних країн; надмірне втручання в господарську діяльність підприємств контролюючих державних органів. Ризик породжується об'єктивно існуючими невизначеністю, конфліктністю, нестачею інформації на момент оцінювання, прийняття управлінських рішень, неоднозначністю прогнозів, змінами як в навколишньому середовищі, так і в самій системі, еволюційно-трансформаційними процесами, нестачею часу для наукового обґрунтування значень економічних і фінансових показників та підтримки прийняття відповідних рішень [25, с. 245].

Організаційними елементами податкового ризику є: оцінка ризику, управління ризиком і аналіз ризику. Ці взаємозалежні аспекти єдиного процесу прийняття рішень засновані на характеристиці податкового ризику. Основними причинами виникнення податкових ризиків є: нечіткість і змінність податкового законодавства, а також судової практики; протиправні дії або бездіяльність державних органів; помилки платників податків при плануванні бізнесу; розбіжність задекларованих дій компанії з фактичними; людський чинник (помилки компетенції, технічні помилки, ігнорування законодавчих обмежень, низький рівень поінформованості про зміни податкового законодавства). Зміст і взаємозв'язок основних етапів управління податковими ризиками являє собою: попередній, основний і результативний. Змістом методичного інструментарію управління податковими ризиками є метод додаткового документального підтвердження, метод судового прецеденту, метод податкової «подушки

безпеки». Попередній етап управління податковими ризиками включає проведення фіскальними органами роз'яснювальної, профілактичної діяльності з метою визначення кола осіб, у яких можуть виникнути податкові ризики. Змістом основного етапу є згрупування платників податків, у яких виявлені податкові ризики, і застосування до них заходів щодо управління податковими ризиками. На заключному етапі визначаються результати управління податковими ризиками, здійснюється робота щодо визначення ефективності діяльності фіскальних органів, а також на цій основі здійснюється моніторинг (контроль результатів реалізації програми заходів щодо управління податковими ризиками) [31, с. 165].

У міжнародній практиці фінансова безпека забезпечується через комплекс заходів, що включають нагляд за банківським сектором, регулювання валютного ринку, підтримку прозорості фінансових операцій та запобігання фінансовим злочинам.

Цілком слушно зазначають учені, що фінансова безпека будь-якої держави визначається передусім такими чинниками: 1) державне регулювання та якість нормативно-правової бази, що забезпечує функціонування фінансового сектору; 2) ступінь фінансової незалежності від інших країн, міжнародних фінансових організацій, бізнес-структур та іноземних інвесторів; 3) характер державної фінансово-кредитної політики, як внутрішньої, так і зовнішньої; 4) суспільно-політичні процеси та політична ситуація в країні; 5) рівень економічного розвитку та динаміка економічного зростання [130, с. 137].

Наприклад, у країнах Європейського Союзу існують високі стандарти податкового адміністрування, що забезпечують прозорість і ефективність податкових систем. Багато з цих країн використовують комплексний підхід, що включає як законодавчі, так і адміністративні заходи для забезпечення податкової безпеки [286, с. 288].

Серед країн Європейському Союзу існує спільна система нагляду за

банківським сектором, що регулюється Європейським центральним банком, а також механізми запобігання фінансовим кризам через Європейський стабілізаційний механізм (ESM) [311].

Крім цього, Банківський союз ЄС включає Єдиний механізм нагляду (Single Supervisory Mechanism, SSM) і Єдиний механізм вирішення проблем (SRM). SSM надає Європейському центральному банку повноваження контролювати системно важливі банки в Єврозоні, тоді як SRM забезпечує ефективне управління банківськими кризами. Це зменшує ризики для фінансової стабільності та захищає вкладників від можливих втрат [80, с. 23].

Європейський Союз використовує багаторівневу систему регулювання, що включає як національні, так і наднаціональні механізми для забезпечення фінансової безпеки. ЄС має високі стандарти фінансового контролю, що спрямовані на забезпечення стабільності євро та фінансових ринків.

Значну роль у забезпеченні фінансової безпеки відіграє співпраця між податковими органами країн ЄС. Наприклад, використання Європейської інформаційної системи обміну даними (EIS) дозволяє швидко обмінюватися інформацією про підозрілі транзакції та податкові шахрайства між країнами-членами. Це значно підвищує ефективність боротьби з ухиленням від сплати податків [312].

Країни Європейського Союзу приділяють особливу увагу прозорості та підзвітності у податковому регулюванні. Європейська комісія регулярно проводить аудит національних податкових систем, вимагаючи відповідності європейським стандартам [130, с. 5]. Упровадження таких механізмів дозволяє зменшити рівень корупції і зловживань у сфері оподаткування.

Вважається, що Німеччина має одну з провідних економік Європи, її податкове законодавство відіграє важливу роль у забезпеченні фінансової безпеки. Німеччина має розвинену систему податкового адміністрування, яка сприяє ефективному збору податків та боротьбі з ухиленням від їх сплати.

Зокрема, німецький податковий кодекс включає норми, що регулюють трансфертне ціноутворення, які зобов'язують підприємства дотримуватися принципу «втягнутої руки» при здійсненні операцій з пов'язаними особами інститутів [64, с. 99].

У Великій Британії діє система податкового регулювання, яка поєднує в собі ефективність збору податків та гнучкість у застосуванні податкових норм. Особлива увага приділяється податковому регулюванню транснаціональних компаній та боротьбі з ухиленням від сплати податків. Податковий кодекс Великої Британії включає норми, що дозволяють забезпечувати справедливе оподаткування доходів, отриманих за кордоном.

Швеція, Норвегія та Данія відомі своєю високою податковою дисципліною та ефективною системою податкового регулювання. Податкові кодекси цих країн спрямовані на забезпечення соціальної справедливості та рівномірного розподілу податкового навантаження. Важливим елементом фінансової безпеки є прозорість податкової системи та високий рівень довіри громадян до державних інститутів [16, с. 95].

У Сполучених Штатах Америки фінансова безпека забезпечується через федеральний нагляд за фінансовими інституціями, строгу регуляцію ринку капіталу та валютного ринку, а також через активну боротьбу з фінансовими злочинами, включаючи відмивання грошей та фінансування тероризму [250, с. 178].

Після фінансової кризи 2008 року США посилили контроль за банківською діяльністю, прийнявши в 2010 році Закон Додда-Франка про реформу фінансових ринків та захист споживачів. Закон значно зміцнив регуляторну базу США. Він передбачає створення Ради нагляду за фінансовою стабільністю (FSOC) та Бюро фінансового захисту споживачів (CFPB). Ці установи забезпечують нагляд за системно важливими фінансовими інституціями та захист прав споживачів. США також активно борються з фінансовими злочинами, використовуючи сучасні

технології для відстеження нелегальних фінансових потоків [8, с. 177–178].

Ключову роль у забезпеченні стабільності фінансової системи США відіграє Федеральний резервний банк, який здійснює регулювання грошової маси, управління обліковими ставками та надання ліквідності банківському сектору в кризових ситуаціях [313]. Крім того, в США діє Комісія з цінних паперів та бірж (SEC), яка забезпечує регулювання ринку цінних паперів і захист інвесторів. SEC контролює дотримання законодавства на ринку цінних паперів і бореться з фінансовими зловживаннями [325].

Аналіз нормативно-правових систем різних країн показує, що успішне забезпечення фінансової безпеки залежить від комплексного підходу до регулювання, включаючи ефективне антикорупційне законодавство, прозорість фінансових ринків та активний контроль за фінансовими установами.

Міжнародні організації, такі як Міжнародний валютний фонд (МВФ), Світовий банк та Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), також відіграють важливу роль у забезпеченні глобальної фінансової безпеки. Вони надають країнам технічну допомогу, фінансові ресурси та рекомендації щодо економічної політики, спрямовані на підвищення фінансової стійкості та запобігання кризам [316].

Основними міжнародними організаціями, які встановлюють стандарти у сфері фінансової безпеки є:

– Міжнародний валютний фонд – відіграє важливу роль у забезпеченні фінансової безпеки, надаючи рекомендації та фінансову підтримку країнам, що зазнають економічних труднощів. Він розробляє програми фінансової стабілізації, що включають реформування податкових систем, регулювання фінансових інститутів та заходи зі зменшення бюджетних дефіцитів [320];

– Група розроблення фінансових заходів боротьби з відмиванням грошей (FATF) – є ключовою міжнародною організацією, що встановлює стандарти боротьби з відмиванням грошей і фінансуванням тероризму. Рекомендації FATF

спрямовані на забезпечення прозорості фінансових операцій, моніторинг фінансових потоків і обмін інформацією між країнами для запобігання фінансовим злочинам [314];

– Базельський комітет з банківського нагляду, який встановлює стандарти для банківських систем з метою забезпечення їх стійкості і запобігання фінансовим кризам. Основними документами комітету є Базельські угоди, які визначають вимоги до капіталу банків, управління ризиками та ліквідності [299].

Загалом можна констатувати, що норми Податкового кодексу України значною мірою сприяють забезпеченню фінансової безпеки, але потребують постійного вдосконалення для адаптації до нових викликів. Поділяємо твердження, що важливо розвивати міжнародне співробітництво в галузі податкового регулювання, запозичувати найкращі практики, вдосконалювати систему податкового адміністрування та посилювати контроль за транснаціональними фінансовими потоками [95, с. 150]. Адже ефективне забезпечення фінансової безпеки вимагає співпраці між країнами у сфері обміну податковою інформацією, протидії ухиленню від сплати податків і результативної боротьби з фінансовими злочинами. Переконані, що інтеграція України у глобальні механізми обміну інформацією сприятиме зниженню ризиків фінансової нестабільності.

Висновки до розділу 2

1. Податково-конституційне регулювання відносин щодо справляння податків є відображенням норм конституційного законодавства, що регулює податкові правовідносини для цілей забезпечення своєчасності сплати коштів у формі податків та інших загальнообов'язкових зборів до бюджетів і інших централізованих фондів з метою забезпечення публічного інтересу й сталого порядку функціонування громадянського суспільства та держави. Структурно податково-конституційне регулювання справляння податків складається з

суб'єктів, що його реалізують, об'єкта правового впливу та змісту відносин, пов'язаних з реалізацією прав і обов'язків суб'єктів.

2. Залежно від суспільних відносин, які є об'єктом впливу правового регулювання, різнитиметься зміст правових норм. Сфера справляння податків та зборів охоплюватиме: а) вплив держави на суспільні відносини, що виникають під час справляння податків, зборів та інших обов'язкових платежів; б) застосування спеціальних правових засобів, сукупність яких складає механізм правового впливу на справляння податків, зборів та інших обов'язкових платежів; в) застосування конкретно визначених процедур сплати податків та зборів; г) використання конкретних інструментів публічного впливу за порушення норм податкового законодавства; д) встановлення прав та обов'язків учасників правовідносин що складаються під час справляння податків та зборів.

3. Податково-конституційне регулювання – це система правових норм, які забезпечують баланс між інтересами держави та платників податків. Сучасне податкове право, ґрунтуючись на принципах конституційного регулювання, формує основи для стабільного розвитку економіки, забезпечення соціальної справедливості та захисту прав людини. Принципи податково-конституційного регулювання є основними правилами, які формують основу для побудови податкової системи держави. Вони визначають правовий підхід до встановлення, справляння та контролю за податками.

4. Деталізація податково-конституційного регулювання міститиметься у: 1) загальнообов'язкових нормативно-правових актах, які регулюватимуть справляння податків та зборів, їх поділяють на: а) загальні (регулюють податкові правовідносини і становлять переважну більшість усіх норм податкового права України); б) спеціальні (регулюють окремі податкові правовідносини); 2) за суб'єктом видання їх поділятимуть на: податкові норми, що містяться в нормативно-правових актах органів законодавчої влади; податкові норми, що містяться в актах Президента України; податкові норми, що містяться в

нормативно-правових актах органів виконавчої влади; податкові норми, що містяться в актах органів місцевого самоврядування тощо; 3) за юридичною силою вони класифікуються на податкові норми, що містяться в законах та підзаконних нормативно-правових актах.

5. Конституція України як основний закон держави визначає основні права та обов'язки громадян, включаючи їх податкові зобов'язання. Вона закладає правові засади функціонування податкової системи, визначає взаємодію платників податків з державою і гарантує дотримання їхніх прав. Податкове законодавство, яке ґрунтується на конституційних принципах, має на меті забезпечити баланс між інтересами держави щодо наповнення бюджету і правами платників податків. У цьому контексті важливо зрозуміти основні права та обов'язки платників податків, закріплені в Конституції України.

6. Перспективами подальшого податково-конституційного регулювання в Україні можуть бути: реформи податкової системи, зокрема перегляд податкових ставок, запровадження нових форм оподаткування та оптимізацію процесу стягнення податків; поглиблення міжнародної співпраці, тобто залучення міжнародної допомоги та консультацій, що зможуть допомогти Україні впровадити найкращі практики та ефективні механізми податкового регулювання.

7. Податкове регулювання відповідно до ст. 1 Податкового кодексу України стосується і відносин адміністрування податків та зборів. Фактично, йдеться про сукупність процедур, які стосуються справляння податків та зборів, узгодження позицій суб'єктів, які беруть в цьому участь. Принципово процедурне регулювання в цих умовах має диференціюватися на два блоки. По-перше, це процедури реалізації податкового обов'язку безпосередньо платником податків у межах чіткого додержання норм податкового законодавства. По-друге, це процедури узгодження позицій платника податку та контролюючого органу, процедури адміністративного оскарження рішень контролюючих органів.

Принциповою ознакою віднесення таких процедур до податкових є те, що вони відбуваються за участю суб'єктів, які традиційно входять до складу суб'єктів податкових правовідносин, на відміну від процедур судового вирішення податкових спорів.

8. Однією із принципових ознак оцінки змісту правовідносин є характеристика суб'єктного складу. За цим критерієм вказані вище типи відносин також не збігаються. Якщо податкові відносини передбачають узгодженість правових статусів платників податків (серед яких значна кількість це фізичні особи) і суб'єктів владних повноважень, то відносини щодо руху коштів до доходних частин бюджетів таких учасників взагалі можуть не включати. Центральними учасниками стають органи державного казначейства. До того ж, окремі учасники першого типу відносин не лише не є суб'єктами другого типу відносин, але й жодним чином впливати на їх розвиток не мають можливості. Принципова розбіжність між цими двома типами відносин пов'язується і з метою, досягнення якої має забезпечуватися відповідними засобами регулювання. Якщо податкові відносини переслідують мету повного і своєчасного виконання податкового обов'язку повної і своєчасної сплати податку, то мета реалізації наступного типу відносин починається після виконання податкового обов'язку. Йдеться вже про законодавче супроводження руху коштів та цільове їх зарахування до відповідних частин бюджету, формування насиченої доходної частини державного бюджету України чи відповідних місцевих бюджетів.

9. Податковий кодекс України закріплює триланкову складову податкового обов'язку, тоді як конституційна норма, яка має бути фундаментом, на підставі якого деталізуються податкові приписи, фактично виходить із конструкції податкового обов'язку, що передбачає два чинники. Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання

декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом. Тобто, у межі конституційно-правового регулювання потрапляють лише обов'язки зі сплати податків і зборів та податкової звітності. Поза межами залишається об'єктивно необхідний для справляння податків і зборів обов'язок з податкового обліку.

10. Сплата податку передбачає надходження коштів від нього до доходних частин відповідних бюджетів, що є вже предметом бюджетно-правового регулювання. У цій ситуації йдеться про межу комплексного регулювання засобами бюджетного та податкового упорядкування поведінки учасників відносин. Зрозуміло, що за природою і бюджетне, і податкове регулювання однотипні, мають фінансово-правову природу, використовують однотипні методи регулювання. Водночас ототожнювати їх не можна, бо за низкою підстав (мета та предмет регулювання, суб'єктний склад, особливості процедурного забезпечення реалізації приписів законодавчих норм, станом законодавства і тощо) вони не збігаються. Саме тому абсолютно логічним виглядає те, що зміни податкового регулювання породжують відповідні наслідки щодо регулювання бюджетних відносин. Оцінюючи цю ситуацію, треба не лише збалансувати раціональні засоби комплексного податково-бюджетного впливу, але і враховувати суспільні наслідки цього.

11. Основні підходи до податково-грошового регулювання відносин щодо справляння податків та зборів: 1. Фіскальний – акцентує увагу на ролі державних фінансів у забезпеченні економічного зростання та стабільності. 2. Монетарний – зосереджує увагу на регулюванні грошової маси та кредитної політики з метою контролю за рівнем інфляції й забезпечення стабільності національної валюти. 3. Інституційний підхід – акцентує увагу на ролі правових та організаційних механізмів у формуванні податково-грошової політики.

12. Сутність податково-грошового регулювання полягає у встановленні та реалізації механізмів, за допомогою яких держава забезпечує ефективне

формування, розподіл та використання фінансових ресурсів для досягнення соціально-економічних цілей. Податково-грошове регулювання відносин щодо справляння податків та зборів є одним із ключових інструментів державного впливу на економічні процеси, що охоплює широкий спектр заходів, пов'язаних із встановленням, адмініструванням та контролем за податковими зобов'язаннями платників податків. В Україні податково-грошове регулювання зазнає значних змін у зв'язку з проведенням податкових реформ та інтеграцією країни в європейський простір. Основними напрямками реформ є спрощення податкового адміністрування, боротьба з ухиленням від сплати податків та гармонізація українського податкового законодавства з європейськими стандартами.

13. Основними міжнародними документами, що визначають стандарти у сфері податково-грошового регулювання, є: а) Модельна конвенція ОЕСР про податки на доходи та капітал; б) Керівництво з трансфертного ціноутворення для багатонаціональних підприємств та податкових адміністрацій; в) Стандарти обміну інформацією у податкових справах. Ці стандарти спрямовані на гармонізацію податкового законодавства різних країн, уникнення подвійного оподаткування, боротьбу з ухиленням від сплати податків та забезпечення прозорості фінансових потоків.

14. Основними проблемними питаннями сфери грошового регулювання є інфляційний тиск, коли економічна нестабільність і коливання валютного курсу спричинили суттєвий інфляційний тиск, що негативно впливає на купівельну спроможність населення й підриває довіру до національної валюти; відсутність довіри до банківської системи, спричинена проблемами банківської системи, зокрема високим рівнем неповернених кредитів та обмеженим доступом до кредитування, що у свою чергу веде до збільшення частки готівкових розрахунків і зменшення депозитної бази; виклики, пов'язані з валютною політикою, внаслідок нестабільності курсу гривні, що обмежує можливості для

довгострокового планування як для підприємств, так і для громадян.

15. Податкове і грошово-кредитне регулювання є взаємопов'язаними елементами економічної політики. Зменшення податкового навантаження може стимулювати економічне зростання, що в свою чергу вплине на грошово-кредитну політику. Податково-грошове регулювання це – комплекс правових, економічних та адміністративних заходів, що застосовуються державою для впорядкування процесів справляння податків і зборів, управління грошовими потоками, а також забезпечення належного виконання податкових обов'язків суб'єктами господарювання та фізичними особами.

16. Предметний критерій податково-адміністративного регулювання є основою для виокремлення об'єкта правового впливу, а саме суспільних відносин щодо: а) справляння податків, зборів та інших обов'язкових платежів; б) застосування спеціальних правових засобів, сукупність яких утворює механізм правового впливу на справляння податків, зборів та інших обов'язкових платежів; в) застосування конкретно визначених процедур сплати податків та зборів; г) використання конкретних інструментів публічного впливу за порушення норм податкового законодавства; д) установлення прав та обов'язків учасників правовідносин, котрі складаються під час справляння податків та зборів, а також притягнення їх до юридичної відповідальності.

17. Платники податків мають право на адміністративне оскарження рішень податкових органів. Згідно з Податковим кодексом України це право реалізується через подання скарги до органу, що ухвалив спірне рішення, а також до вищестоящих податкових органів. Основні етапи адміністративного оскарження включають подання письмової скарги, розгляд скарги органом, який ухвалив рішення, а також можливість оскарження результатів розгляду у вищестоящих інстанціях. У разі якщо адміністративне оскарження не призвело до задоволення скарги, платники податків мають право звернутися до суду. Судове оскарження здійснюється через подання адміністративного позову до адміністративного

суду. Судовий розгляд включає перевірку законності і обґрунтованості рішень податкових органів, а також можливість платників податків представляти свої інтереси в судовому процесі. Загалом захист прав платників податків в Україні забезпечується через механізми адміністративного та судового оскарження, а також через наглядові органи, такі як Уповноважений Верховної Ради України з прав людини. Важливим аспектом є наявність нормативно-правових актів, що забезпечують права платників податків на доступ до інформації, прозорість податкових процесів і можливість захисту від незаконних дій податкових органів.

18. Податково-митне регулювання – це комплекс правових норм та заходів, що встановлюються державними органами з метою організації і контролю за процесами оподаткування й митного адміністрування. Ці норми та заходи спрямовані на забезпечення належного збору податків, митних платежів, регулювання зовнішньоекономічної діяльності, захисту економічних інтересів держави, а також на створення умов для стабільного економічного розвитку.

19. Основними функціями податково-митного регулювання є такі:

1. Фіскальна – забезпечення наповнення державного бюджету за рахунок збору податків та митних платежів. Це ключова функція, що забезпечує фінансування державних програм та соціальних витрат.
2. Регулююча – вплив на економічні процеси через систему податкових та митних пільг, ставок, квот та інших інструментів. Це включає стимулювання розвитку певних галузей, регіонів або видів діяльності.
3. Контрольна – забезпечення дотримання податкового та митного законодавства шляхом проведення перевірок, аудитів та інших контрольних заходів. Це включає виявлення і припинення порушень та ухилення від сплати податків.
4. Стимулююча – заохочення платників податків до сумлінної сплати податків та митних платежів через надання пільг, бонусів та інших заохочувальних заходів.
5. Захисна – захист національних економічних інтересів через застосування митних тарифів, квот та інших заходів, спрямованих на підтримку внутрішнього виробника та обмеження імпорту.

20. В Україні податково-митне регулювання ґрунтується на законах, підзаконних актах та нормативних документах, що забезпечують реалізацію державної політики в цій сфері. Системний підхід до податково-митного регулювання передбачає існування таких позитивних властивостей, як: 1) цілісність – податково-митне регулювання розглядається як єдина система, яка охоплює різні аспекти оподаткування та митної політики; 2) ієрархічність – установлення чіткої структури управління та взаємодії між різними рівнями органів державної влади; 3) взаємозв'язок елементів – координація діяльності податкових та митних органів, забезпечення інформаційної взаємодії та обміну даними; 4) структурованість – чітке визначення функцій та повноважень кожного органу, що займається податково-митним регулюванням; 5) динамічність – адаптація системи до змін у внутрішньому та зовнішньому середовищі, впровадження інноваційних технологій та методів управління.

21. Податкове та митне законодавство України тісно пов'язані між собою, оскільки митні платежі є складовою податкової системи. Взаємодія цих систем забезпечується через спільні принципи і процедури адміністрування, а також координацію діяльності податкових та митних органів. Територія України становить єдиний митний простір, на якому діють єдині митні правила. Координація діяльності податкових та митних органів здійснюється через взаємодію Державної податкової служби України і Державної митної служби України, що підпорядковуються Міністерству фінансів України.

22. Основне завдання податково-митного регулювання – забезпечення стабільного й ефективного надходження доходів до бюджетів, що є необхідним для фінансування суспільних потреб, розвитку інфраструктури та забезпечення соціальних програм. Це включає створення справедливого й прозорого податкового середовища, яке стимулює економічне зростання і сприяє конкуренції, а також запобігання ухилянню від сплати податків та митних платежів. Податково-митне регулювання також спрямоване на гармонізацію

законодавства з міжнародними стандартами і вимогами, що дозволяє інтегрувати національну економіку у глобальні економічні процеси та забезпечувати її конкурентоспроможність на світовій арені. Воно є важливою складовою державної політики будь-якої країни, оскільки воно забезпечує ефективне функціонування економіки та соціального розвитку. У сучасних умовах глобалізації та економічної інтеграції досвід інших країн стає особливо корисним для України. Системи податково-митного регулювання у різних країнах значно відрізняються за своїми принципами, структурою та підходами до адміністрування. Основними критеріями для порівняння є рівень податкового навантаження, простота податкового законодавства, ефективність адміністрування податків та митних зборів, а також ступінь інтеграції в глобальні економічні процеси.

23. Кримінальну, адміністративну та фінансову відповідальність, як це визначено у Податковому кодексі України, слід застосовувати дуже обережно. Так, звісно, в умовах регулювання підстав та наслідків відповідальності на межі декількох галузей (кримінального, адміністративного, фінансового) про таку конструкцію може йтися при застосуванні бланкетного режиму реалізації законодавчої норми. Але виникає питання: наскільки доречно у податковому законодавчому акті (Податковому кодексі України) посилатися на кримінальну та адміністративну відповідальність? Останнім присвячені окремі спеціалізовані кодифіковані акти (Кримінальний кодекс України та Кодекс України про адміністративні правопорушення). Саме вони і встановлюють тип відповідальності та режим її застосування.

24. Законодавче регулювання поведінки учасників податкових правовідносин при справлянні податкового обов'язку передбачає, що такий обов'язок буде виконуватись своєчасно і у повному обсязі. Але унеможливити ситуації, у яких такий податковий обов'язок не буде виконано, навряд чи реально. Адже це може статися як через неправомірну поведінку платника, так і внаслідок

дій або бездіяльності суб'єкта владних повноважень, які порушують норми податкового законодавства. Вочевидь, деталізація цих обставин уже буде вирішуватися під час спору в суді, але загальні вихідні засади розуміння, чи сталося правопорушення, які наслідки цього і, відповідно, до кого мають застосовуватись санкції, є принциповим моментом щодо настання несприятливих наслідків стосовно учасника податкових відносин.

25. Зміст предмета правопорушення пов'язується із двома обставинами. По-перше, це сукупність податків, зборів (обов'язкових платежів), що об'єднані у податкову систему України. По-друге, принципове значення у цій ситуації набуває і тип платежу: податок, збір, мито, рентна плата тощо. Правова природа, характер платежу має узгоджуватись з його назвою, а це безпосередньо породжує відповідні правові наслідки. По-третє, безпосередній вплив на з'ясування характеру предмета правопорушення має додержання процедури введення відповідного платежу. Зрозуміло, що її порушення фактично унеможливорює виникнення податкового обов'язку. Відповідні несприятливі наслідки щодо оцінки поведінки платника мають пов'язуватись виключно з порушенням норм законодавства щодо несплати, неповної сплати, сплати з порушенням термінів справляння відносно тих платежів, які запроваджено з додержанням відповідної процедури.

26. Наслідок правопорушення має набувати вигляду фактичного ненадходження коштів до бюджету й виражати причинний зв'язок між діянням і наслідком. Така обставина принципово важлива, бо наслідок (ненадходження коштів до бюджету) може й не пов'язуватись з діями або бездіяльністю платника. Подібні наслідки можуть виникати як протиправні діяння контролюючих органів, і у режимі апеляційного адміністративного оскарження або судового вирішення податкового спору з'ясується, що поведінка платника будувалася відповідно до норм чинного законодавства, але це призвело до ненадходження коштів до бюджету. Не можна виключати і дії третіх осіб, які опосередковують

рух грошових коштів від платника до бюджету. Безпосередньо платник передає гроші до відповідної банківської установи, яка зараховує їх на казначейський рахунок державного або місцевого бюджету. Існують приклади, коли несплата в повному обсязі або несвоєчасна сплата податку платниками була пов'язана саме з діями таких посередників.

27. Суб'єктом може бути лише особа, яка зобов'язана сплачувати вищезазначені податки чи збори. Зокрема, це: 1) службова особа підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності; 2) особа, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи; 3) інші особи. Але слід зважати, що виконання податкового обов'язку включає три складові: облік, сплата та звітність. Кожна із цих складових може призводити до ненадходження коштів до бюджету.

28. Сучасний період життя українського суспільства, Української держави характеризується трьома складними викликами, ігнорувати які неможливо. По-перше, це виклики воєнного стану, що впливають на усі сфери життя суспільства. По-друге, процеси цифровізації, застосування нетрадиційних форм віртуальних активів, певних конкурентів, заміників традиційних інструментів грошового обігу. Звісно, обіг віртуальних активів не може не породжувати певні податкові наслідки. По-третє, поступовий, але неухильний шлях до Євросоюзу. Це актуалізує гармонізації податкових відносин з відносинами цього ж типу, що регулюються на міжнародному рівні.

29. Процес узгодження податкового та міжнародного законодавства передбачає декілька аспектів та напрямків:

а) досягнення балансу податкових інструментів, що існують як складові податкової системи та складові податкових систем держав Євросоюзу;

б) усунення розбіжностей у виконанні податкового обов'язку громадян України та іноземців за межами власних справ;

в) узгодження національних актів податкового законодавства та

міжнародних договорів;

г) з'ясування підстав доцільності чи недоцільності існування міжнародного податкового права як окремої сукупності інструментів впливу на поведінку учасників відносин.

30. Гармонізація складу податкових систем не може орієнтуватись на формальне дублювання тих податкових інструментів, які застосовуються в інших державах, навіть найбільш розвинутих. Як оподаткування в цілому, так і конкретні податки та збори існують на певному об'єктивному підґрунті. Однією із вихідних засад побудови податкової системи є адміністративно-територіальний устрій, що обумовлює деталізацію податкової юрисдикції у межах держави. Традиційно федеративні держави будують податкову систему шляхом узгодження трьох рівнів податкових платежів: місцеві податки та збори, податки та збори суб'єкта федерації, федеральні податки та збори. Унітарні держави формують податкову систему на двох рівнях, поєднуючи державну (загальнодержавні) та місцеві податки та збори. Саме таким чином побудована податкова система України.

31. Статус податкового резидента обумовлює виключний вплив на характер реалізації особою податкового обов'язку. Податковий резидент має сплачувати податки та збори і звітувати по цьому як в Україні, так і поза межами її, тоді як щодо податкового нерезидента такий обов'язок виникає виключно щодо оподаткування тих доходів, які він отримує із джерел в Україні. Така ситуація породжує підстави виникнення подвійного оподаткування, коли вимоги виконання податкового обов'язку по одних і тих же джерелах будуть притаманні контролюючим органам різних держав. Саме тому виникає об'єктивна необхідність вирішення проблем, пов'язаних з усуненням подвійного оподаткування.

32. Норми міжнародних договорів щодо усунення подвійного оподаткування спрямовані на узгодження існуючих податкових режимів,

досягнення балансу тих умов оподаткування, які вже застосовуються в країнах, що укладають такий договір. Ці договори не породжують нових податкових обов'язків, що не пов'язані з новими податками чи зборами, а лише деталізують співіснування тих податкових режимів справляння відповідних платежів, які вже існують у різних країнах.

33. Особливість правового впливу міжнародних договорів у регулюванні податкових відносин обумовлюється декількома моментами. По-перше, включення їх у систему джерел, що здійснюють правове регулювання, передбачає два етапи. На першому йдеться про укладання такого договору між країнами. На другому етапі – відповідна легалізація вже укладеного договору, надання Верховною Радою України згоди на його застосування. По-друге, після отримання такої згоди для застосування норм міжнародного договору не потрібно жодних інших додаткових умов. Таким чином, реалізується санкціонування державою припису міжнародного договору. Набуття чинності ним не потребує ніяких додаткових внутрішньодержавних актів. Тож Верховна Рада України, яка не бере участь у підготовці та розробленні такого договору, не просто формально легалізує його зміст, а надає йому характер загальнообов'язковості. Тому такий договір стоїть вище національного законодавства, над законом. По-третє, якщо положення міжнародного договору суперечить нормі національного податкового закону, перевага віддається першому.

34. Податковий кодекс України регулює питання збору та адміністрування податків, забезпечуючи стабільність доходів бюджету, що є важливим елементом фінансової безпеки, а також заходи щодо боротьби з ухиленням від сплати податків та інші. Він включає норми, що стосуються різних видів податків (податок на прибуток, податок на додану вартість, податок на доходи фізичних осіб), а також адміністративних процедур та відповідальності за порушення податкового законодавства. Кодекс покликаний забезпечити ефективний збір

податків, зменшити податкове навантаження на бізнес та сприяти економічному розвитку.

35. Норми Податкового кодексу України спрямовані на забезпечення фінансової безпеки через такі механізми: оподаткування доходів і прибутків, саме Кодекс регулює оподаткування прибутків юридичних осіб та доходів фізичних осіб, що забезпечує формування державного бюджету і контроль за доходами; антикорупційні заходи – норми Податкового кодексу України включають положення, спрямовані на боротьбу з ухиленням від сплати податків і корупцією; контроль і адміністративні заходи – Кодекс визначає повноваження податкових органів у сфері контролю за сплатою податків і проведення перевірок.

36. Для забезпечення фінансової безпеки держави податкова система відіграє надзвичайно важливу роль. Ефективна система оподаткування не лише сприяє стабільності державних фінансів, а й знижує ризики виникнення фінансових криз, забезпечуючи при цьому соціальну справедливість. В Україні для досягнення цих цілей необхідно продовжувати реформування податкової системи, зосереджуючись на підвищенні її ефективності, прозорості та справедливості. Ключовими елементами такого реформування є впровадження новітніх технологій, оптимізація законодавства та активне міжнародне співробітництво. Фінансова безпека включає у себе здатність суб'єктів до своєчасного й повного виконання фінансових зобов'язань, підтримання стабільності та прогнозованості фінансових потоків, а також можливість адаптації до змін у внутрішньому й зовнішньому фінансовому середовищі. Вона є фундаментальною складовою національної безпеки, позаяк забезпечує стійкість економіки, соціальну стабільність і захист інтересів громадян.

37. Основним джерелом загроз податковій безпеці є податкові ризики. Податкові ризики – це ймовірність виникнення негативних наслідків для податкової системи через неефективність її побудови і функціонування, дії існуючих загроз та вплив на неї зовнішніх і внутрішніх чинників. Отже, загрози є передумовою виникнення ризиків. Відмінність між ними у тому, що ризики є ймовірними і їх

можна виміряти кількісно за умови настання, тоді як загрози є фактично сформованими небезпеками, що під впливом чинників спонукають до настання зазначених ризиків. Їх взаємообумовленість спричиняє виникнення фінансових втрат як для суб'єктів господарювання, так і держави, зокрема, внаслідок неефективності податкової політики.

РОЗДІЛ 3

УЗГОДЖЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА З ІНШИМИ ПРАВОВИМИ ГАЛУЗЯМИ

3.1. Податково-цивільне регулювання.

Податкове регулювання характеризується певною складністю. Справді, будь-яке правове регулювання має складну конструкцію, що передбачає об'єкт регулювання, методи, якими це здійснюється, учасників відносин, а також особливості процедурного забезпечення правового впливу [47, с. 69–75]. В основі ефективного впливу на окремий різновид специфічних суспільних відносин лежить поєднання галузевих засобів упорядкування поведінки суб'єктів правовідносин. Зрозуміло, коли йдеться про організацію спільного впливу структур, що об'єднують однотипні галузеві методи і які застосовують однакові за характером засоби правового впливу, методи правового регулювання (податкове та адміністративне, податкове та фінансове, податкове та митне тощо). Але це аж ніяк не виключає і необхідність формування механізмів, які об'єднують різнотипні засоби правового упорядкування.

У цьому контексті не можна виключати доцільність пошуку раціональних форм поєднання інструментів публічного та приватного права. Звісно, передусім йдеться про розбіжність й спільність використання податкових та цивільних, податкових та господарських інструментів. Податково-цивільне регулювання об'єднує начебто несумісні конструкції. Режим податково-правового регулювання заснований на імперативних методах цивільно-правового регулювання, в основі якого лежать диспозитивні засоби, тож складно об'єднати в єдину цілісну конструкцію, складно підвести єдиний знаменник, завдяки якому такий механізм перетворився б на одну узгоджену конструкцію. Але акцентуючи увагу на об'єктові правового регулювання, можна знайти цілу низку спільного у цих протилежних засобах упорядкування поведінки учасників відносин.

І в цивільному, і у податковому регулюванні йдеться про організацію поведінки суб'єктів по відношенню до майна. В основі предмета цивільного права здебільшого лежать саме майнові відносини [280, с. 10–12]. Водночас податкове регулювання зосереджено на упорядкуванні відносин, які пов'язані із реалізацією податкового обов'язку забезпечення надходження коштів від податків та зборів до доходних частин бюджетів. У цих умовах не можна не звертати уваги на те, що податки як грошові кошти також є грошима, особливим різновидом майна [30, с. 155–159]. Тож через майнову ознаку можна зробити висновок, що і цивільно-правове, і податково-правове регулювання можуть діяти в однаковому напрямку. Крім того, окремі аспекти упорядкування майнових відносин у режимі цивільно-правового регулювання змінюють майновий стан суб'єктів, що призводить до відповідного корегування податкових наслідків, які обраховуються залежно від скорегованих майнових показників цивільно-правовими засобами.

Відповідні галузеві інструменти та особливості надають цьому специфічних акцентів, які впливають на режим реалізації галузевих приписів. Завдяки такому підходу можна досягти найбільш точного та адекватного віднайдення правових форм організації складних засобів регулювання на межі публічного та приватного права. Такі особливості і характеризують складність податково-правового регулювання. Визначимо лише декілька з них.

Податкові відносини відрізняються складним колом учасників. Традиційно розмежовують суб'єктів податкових правовідносин на дві групи: владні та зобов'язані, що не виключає складної ієрархії у кожному підвиді. В узагальненому вигляді і приватноправове, і публічно-правове регулювання використовує однакові підходи до структурування системи учасників відносин, які є предметом відповідної правової галузі. Йдеться про дві сторони правовідносин, що протистоять одна одній в умовах упорядкування їх поведінки.

В умовах публічно-правового регулювання податкових відносин

традиційно треба виходити з того, що сторони податкових правовідносин представляють владних та зобов'язаних суб'єктів у відносинах оподаткування. Особливість представників владних суб'єктів обумовлює потребу врахування декількох принципових аспектів. По-перше, в системі владних суб'єктів податкових правовідносин виділяються такі учасники відносин оподаткування, які є отримувачами коштів від сплати податків та зборів (держава та територіальні громади). По-друге, важливе місце у цій підсистемі суб'єктів посідають учасники, які фактично організують регулювання податкових відносин (Верховна Рада України та місцеві ради). На перший погляд, вони збігаються з отримувачами загальнодержавних та місцевих податків та зборів, але не можна забувати, що кошти від податків належать саме державі та територіальним громадам, а не Верховній Раді України та місцевим радам. По-третє, до групи суб'єктів владних повноважень належать також державні органи, що деталізують, уточнюють, уповноважуються зазначеними вище суб'єктами щодо деталізації правових форм регулювання податкових відносин (Кабінет Міністрів України, Президент України і т. д.). По-четверте, безпосередні функції організації та контролю з боку публічної влади здійснюють спеціально уповноважені контролюючі органи (податкові, митні органи тощо).

Інша сторона податкових правовідносин – це суб'єкти, які мають безпосередні обов'язки по сплаті податків та зборів, платники. Визначаючи платників податку, законодавець зосереджує увагу на виділенні як зобов'язаних осіб фізичних осіб, юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів [167]. Правовий статус цих учасників податкових відносин формується переважно шляхом закріплення обов'язків щодо податкового обліку, сплати податку та податкової звітності. Водночас до їх обов'язків входить чітке розуміння, врахування та визначення певних цивільно-правових аспектів відносин, учасниками яких вони є. Наприклад, придбання майна (або його реалізація), отримання майна у спадок і т. д. породжує відповідні податкові наслідки щодо

формування об'єкта оподаткування при сплаті того чи іншого податку, надання податкової звітності.

Водночас хотілося б зробити зауваження щодо певної умовності чіткого розподілення суб'єктів податкових правовідносин на владних та зобов'язаних. Наприклад, повноваження податкових органів об'єднують як права щодо реалізації контролюючих дій, так і обов'язок їх безпосередньо та своєчасно здійснювати. Деталізація складу владних та зобов'язаних осіб зазнає впливу деяких особливостей: а) місце суб'єкта залежить від його ролі в реалізації податкового обов'язку; б) на становище суб'єкта впливає метод регулювання; в) окремі учасники можуть представляти як владних, так і зобов'язаних осіб [115, с. 372-373]. Так, владні учасники податкових правовідносин це безпосередні отримувачі коштів від сплати податків та зборів (держава та територіальні громади) і особи, наділені спеціальною компетенцією в сфері оподаткування (контролюючі органи).

Зобов'язані суб'єкти в системі податкових правовідносин представлені не лише платниками, але і учасниками, які беруть участь у реалізації податкових обов'язків платників. Безпосередніми учасниками податкових відносин є суб'єкти, які традиційно розглядаються як учасники цивільних правовідносин. Йдеться про збирачів податків у режимі податково-правового регулювання, або банківські установи у режимі цивільно-правового регулювання. Більш того, на наш погляд, в цій ситуації подібна межа в певному сенсі зникає. Йдеться про те, коли платник передає кошти у рахунок свого податкового обов'язку банківській установі, а остання за різними підставами не перераховує їх взагалі, або перераховує з запізненням, виходячи із реалізації особливостей цивільно-правового регулювання (наприклад, режим банкрутства). Таким чином проявляється спільна конструкція цивільно-податкового упорядкування такого суспільного явища. Проблемність такої ситуації породжує чималу кількість підстав для вирішення подібних спорів судами.

Передусім йдеться про податкових агентів або інших податкових представників. Як відомо, сутність представництва характеризується певною багаторівневістю: а) нижчий рівень (відносини між представником і тим, кого представляють); б) вищий рівень (відносини між представником і іншими суб'єктами податкових правовідносин, у першу чергу податковими органами) [105, с. 174]. Найчастіше представницькі функції щодо зобов'язаної особи пов'язуються з податковим агентом, правовий статус якого принципово відрізняє його від платника. Податковий агент має права та обов'язки при обов'язковій умові – наявності відповідного правового зв'язку з платником. Крім того, важлива не лише наявність платника, а й наявність у нього обов'язку, який саме і має реалізовуватись через дію податкового агента [114, с. 191–192]. 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 для платників податків [167].

Визначення меж поведінки податкового агента спирається на міжгалузеву конструкцію відносин представництва. Деталізуючи правовий статус учасників відносин, цивільно-правове регулювання не виключає можливості реалізації прав та обов'язків їх іншими учасниками як представниками такого суб'єкта [280, с. 225]. Так само у податковому регулюванні платник податку веде справи, пов'язані зі сплатою податків особисто або через свого представника. Особиста участь платника податків у 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. 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 [167].

Конструкція податкового представництва має певний узагальнений характер. Так, контролюючі органи представляють державу в системі владних суб'єктів податкових правовідносин. У сукупності зобов'язаних осіб податкових правовідносин через інститут податкового представництва забезпечується повне і своєчасне надходження коштів від сплати податків та зборів до бюджетів. Водночас такі відносини передбачають те, що: а) представник реалізує податковий обов'язок платника за рахунок коштів останнього; б) представник реалізує саме обов'язок платника, а не власний; в) представницькі функції здійснюються на підставі делегування їх законом або договором [65, с. 42–43].

Складністю характеризується і визначення об'єкта регулювання, систематизація його складових. Відповідно до ст. 22 Податкового кодексу України об'єктом оподаткування можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку [167]. Складність у деталізації переліку об'єктів оподаткування полягає в тому, що законодавець залишив перелік його видів відкритим. Тобто, умова виникнення податкового обов'язку пов'язується як з тими об'єктами, які зрозумілі й мають сталу практику застосування (майно, товари, дохід тощо), так і тими, що ще можуть з'явитися. Як приклад останнього, можна розглядати перспективи розвитку відносин, пов'язаних з обігом віртуальних активів [100, с. 144–152; с. 183–189].

Так само складністю вирізняється процедурне упорядкування цих відносин. У цьому сенсі необхідно звернути увагу на два блоки відносин, які характеризуються відповідною системністю. Передовсім це відносини щодо справляння податкового обов'язку. У переважній більшості випадків тут застосовуються норми податкового законодавства. Принциповими основами

процедурного регулювання податкових відносин можна вважати зміст Розділу II «Адміністрування податків зборів, платежів», що визначає порядок адміністрування податків та зборів, а також порядок контролю за дотриманням вимог податкового та іншого законодавства у випадках, коли здійснення такого контролю покладено на контролюючі органи [167]. Фактично, цим розділом забезпечується процедурне гарантування матеріальних приписів, які знаходяться в основі податкового регулювання процедур податкового контролю, процесуального забезпечення обліку, сплати та звітності у податкових відносинах, засобів адміністративного оскарження і т. д.

Водночас при визначенні податкового обов'язку застосовуються і норми інших галузей права (трудового – стосовно місячної або річної заробітної плати, цивільного – стосовно визначення доходу, прибутку, лізингу і т. д.). Саме тому податкове законодавство містить і бланкетні норми, що безпосередньо не пов'язані з податковим регулюванням. Крім того, другим системним блоком відносин, пов'язаних з оподаткуванням, є відносини щодо вирішення податкових спорів. «Регулювання податкових відносин передбачає не лише наявність відповідних податково-правових норм, але й особливості їх застосування... Саме з цих позицій одним із яскравих показників такої ситуації є судова практика. Крім того, значна кількість судових рішень, висновків, що містяться в актах Конституційного суду України, тлумачиться кожним учасником податкових спорів по-різному, що ще більш ускладнює процес вирішення податкових спорів» [272, с. 42–43].

Зрозуміло, що розв'язання таких спорів може відбуватися на межі декількох галузей законодавства. Галузева межа у цьому контексті передбачає поєднання матеріальних приписів певних кодифікованих актів, або загальних галузевих актів з приписами Податкового кодексу України, або врахування спільної межі процедурного регулювання. Щодо податкових спорів в останньому випадку йдеться перш за все про норми Податкового кодексу України (Розділу

П) та Кодексу адміністративного судочинства України. Звісно, баланс процедурного регулювання з боку однотипних, але все ж таки різних галузевих утворень важливий, але досягнення балансу в розумінні та застосуванні матеріальних приписів, на наш погляд, більш значуще. Це обумовлюється тим, що саме на розумінні характеру та природи матеріального припису і формується особливість процедурного забезпечення в його реалізації. Найбільш принциповим в цьому випадку є узгоджене застосування норм Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України [2, с. 273–302].

А тут стикаємося з узгодженням складності двох типів. З одного боку, складністю характеризуються відносини податкового регулювання. З іншого, – не менш складними є й відносини, що регулюють процедурне забезпечення в вирішенні податкових спорів. У цьому значенні системність податкового та адміністративно-процедурного регулювання досягається шляхом узгодження балансу доказів при вирішенні спору. Судове рішення характеризується цілісністю як системи галузевих приписів, так і комплексу знань. Причому комплексність знань передбачає узгодження уявлень сторін спору та суддів. У досягненні цього і полягає збалансована формалізація в редакції норм, що виключає колізійність при аналізі відповідних відносин і чітке раціональне застосування цих норм відповідно до конкретних життєвих обставин при вирішенні податкового спору.

Складним виглядає і застосування несприятливих наслідків щодо оцінки поведінки суб'єктів податкових відносин. Зрозуміло, що йдеться про підстави відповідальності за порушення податкового законодавства [165, с. 174]. Найчастіше це пов'язується з несплатою, або сплатою в меншому розмірі, несвоєчасною сплатою податків та зборів. Водночас ненадходження очікуваних коштів від сплати податків та зборів до бюджету може бути пов'язане з трьома обставинами: а) реалізація податкового планування, коли платник,

використовуючи наявні в чинному податковому законодавстві норми, об'єктивно зменшує суму коштів, яку він має перерахувати як податок чи збір; б) ненадходження коштів від сплати податку чи збору, яке ще не має однозначного характеру правопорушення, що передбачає застосування засобу забезпечення виконання податкового обов'язку (податкова застава, пеня і т. д.); в) застосування штрафу як санкції за наслідками скоєння податкового правопорушення. Тут важливо наголосити на різних підставах та наслідках в реалізації пені та штрафу [70, с. 145–172]. Застосування пені ще не означає, що платник є правопорушник, тоді як санкція – це вже покарання до особи, котра скоїла правопорушення.

Певна складність є і щодо підстав застосування санкцій, які пов'язані з оподаткуванням, але реалізуються на межі приватного та публічного регулювання. Важливо, що особами, щодо яких застосовуються несприятливі наслідки, є не лише зобов'язані особи, але і особи, які представляють владну сторону податкових правовідносин. Так, якщо за рішенням суду виявляється, що суб'єктом відповідальності є контролюючий орган, то певні фінансові обов'язки щодо відновлення майнового стану платника, до якого незаконно були застосовані фінансові санкції, виникають і щодо суб'єкта владних повноважень. За таких обставин дуже часто сума, яку має сплатити суб'єкт владних повноважень платнику, має системний характер і включає як безпосередньо суму незаконно стягнутого податку, так і різні варіанти донарахувань. Важливо також мати на увазі, що безпосередньо такі суми відображають і розмір, міру відповідальності.

Зрозуміло, що в публічних податкових відносинах немає підстав застосовувати санкції приватноправового характеру. Ця теза має право на існування, але з врахуванням деяких особливостей. Слід мати на увазі, що сама санкція може виступати не як однорідна конструкція, а являти собою певну системну категорію. Так, при розв'язанні спору між платником та контролюючим органом виникають підстави щодо вимоги стягнути з держави Україна (в особі

Державної казначейської служби України) грошові збитки, яких зазнав платник внаслідок дій контролюючих органів. Розмір таких збитків може включати інфляційні втрати та відсоток річних. Підставою прийняття рішення щодо виникнення у казначейства обов'язку сплатити ці кошти є тривале невиконання боржником (Казначейством) рішення суду. Саме ця заборгованість, затримка в її погашенні і розглядається як підстава, яка заподіяла грошову шкоду.

Виникнення і розв'язання спорів цього типу свідчить про те, що стягнення з Казначейства на користь платника компенсації в розмірі 3% річних за несвоєчасне виконання постанови суду не викликає заперечень і задовольняється [184]. Стосовно ж іншої складової – інфляційних втрат – мають місце дві тенденції щодо оцінки підстав і законності їх стягнення з Казначейства. Тут виникає формальна конкуренція норм. З одного боку, йдеться про норми, що закріплюють механізм компенсації стягувачу у розмірі 3% річних від несплаченої суми за рахунок коштів, передбачених за бюджетною програмою для забезпечення виконання рішень суду [201]. Але цей механізм не передбачає відновлення прав стягувача, порушення яких відбулось з тривалим невиконанням остаточного судового рішення у формі інфляційних втрат від суми основного боргу. З іншого боку, ст. 625 Цивільного кодексу України встановлює, що боржник, який прострочив виконання грошового зобов'язання, на вимогу кредитора зобов'язаний сплатити суму боргу з урахуванням встановленого індексу інфляції за весь час прострочення та 3% річних від простроченої суми.

Практика ЄСПЛ акцентує увагу на закріпленні процедури забезпечення адекватного та достатнього відшкодування, наданні належного відшкодування потерпілим [246]. Судова практика розмежовує залежно від характеру правовідносин відповідні наслідки. Так, у спорі щодо тривалого невиконання рішення суду про зобов'язання Міністерства оборони України перерахувати та виплатити одноразову грошову допомогу Верховний Суд виходив з того, що правовідносини у такому випадку характеризують виконання судових рішень, які

регулюються Законом України «Про виконавче провадження». З огляду на це, до них не можуть застосовуватись норми, що регулюють цивільно-правову відповідальність за невиконання грошового зобов'язання. Пізніше Велика Палата Верховного Суду відступила від попередніх висновків, акцентуючи увагу на тому, що ст. 625 Цивільного кодексу України встановлює загальні правила відповідальності за порушення будь-якого грошового зобов'язання [185]. У цих умовах не мають братися до уваги підстави виникнення такого зобов'язання і дія цієї статті поширюється на всі види грошових зобов'язань. Ці приписи мають поширюватись як на договірні, так і на недоговірні (деліктні) зобов'язання, що обумовлює загальні правила відповідальності за порушення будь-якого грошового зобов'язання незалежно від підстав його виникнення (договір чи делікт) [175].

Подібна розбіжність норм, що регулюють розв'язання такого спору, обумовлює фактично обмеження доступу до суду. Право на суд було б ілюзорним, якби національна правова система дозволяла, щоб остаточне, обов'язкове для виконання судове рішення залишалося невиконаним на шкоду будь-якій зі сторін [159]. Ефективний доступ до суду включає право на виконання судового рішення без невиправданих затримок [247]. Більш того, відсутність можливості у заявника домогтись виконання судового рішення обмежує його мирне володіння майном, є втручанням у реалізацію цього права. Саме на державу покладено обов'язок забезпечення виконання остаточних рішень, які винесені проти її органів, установ чи підприємств. Однак нестача коштів для виконання судових рішень не може виправдати невиконання такого рішення. Перебування у межах контролю органів влади чинників, які перешкоджають їх повному і своєчасному виконанню, обумовлює відповідальність держави за виконання остаточних рішень [248].

Складність подібних відносин може призвести до двох варіантів вирішення такого спору. Слушною здається позиція щодо включення до такого системного

нарахування як річних відсотків, так і інфляційних втрат. Саме цю позицію зайняла Велика Палата Верховного Суду [174]. Взято до уваги, що інфляція як явище, інфляційні процеси пов'язуються із державною політикою в сфері грошового обігу, організацій та забезпечення стабільності національної грошової одиниці. Саме тому наголошено на публічній природі як самої інфляції, так і пов'язаних з нею інфляційних втрат, тягар відшкодування по яких має покладатись на державу. До того ж, брак спеціальної норми, що була б спрямована на регулювання процедури стягнення з держави інфляційних втрат, дає підстави посилатись на аналогією закону при застосуванні ст. 625 Цивільного кодексу України. У цьому разі вона розглядається як загальна правова норма і використовується як родовий припис, що має вплив також на відносини щодо стягнення грошових коштів з Казначейства. Стаття 625 ЦК України передбачає, що зобов'язання можуть виникати: а) безпосередньо з договорів та інших правочинів; б) угод, які непередбачені законом, але йому не суперечать; в) з деліктного зобов'язання та рішення суду [175].

Бралось до уваги і те, що за аналогією надходження грошових коштів до обласного бюджету за договором передбачало необхідність захисту таких коштів від знецінення. На підставі цього виникав обов'язок відповідача як боржника компенсувати наслідки інфляційних процесів, які відбулися за час його прострочення [176]. Більш того, в основі подібного висновку була прецедентна практика Європейського суду з прав людини (ЄСПЛ). Відповідно до неї невиконання або тривала затримка у виконанні судового рішення є порушенням права на справедливий судовий розгляд [92] та права на мирне володіння майном [92]. Саме тому вважається обмеженим та непослідовним посилення при вирішенні подібного спору лише на національне законодавство, котре не передбачає повної компенсації, а саме тому його не можна вважати адекватним та достатнім без врахування принципів, установлених практикою ЄСПЛ.

Виходячи з цього Велика Палата Верховного Суду у постанові від 7 квітня

2020 року у справі № 910/4590/19 дійшла висновку, що норми ст. 625 Цивільного кодексу України спрямовані на компенсацію постраждалій стороні за рахунок правопорушника майнових втрат у визначеному розмірі за спрощеною процедурою (у порівнянні з відшкодуванням шкоди). Таким чином, стягнення річних процентів, інфляційних втрат відповідно до ч. 2 ст. 625 Цивільного кодексу України є способом компенсації майнових втрат кредитора, а не способом відшкодування шкоди. До того ж, треба враховувати і ще один важливий висновок щодо додатковості вимоги про сплату інфляційних втрат та річних відсотків. Подібні зобов'язання є акцесорними, додатковими до основного і такими, що повною мірою залежать від нього.

Разом з тим навряд чи можна вважати цю позицію безальтернативною. На наш погляд, більш аргументованою виглядає та, що викладена в окремій думці суддів Великої Палати Верховного Суду [145]. Треба погодитись, що «... юридичне підтвердження факту не створює самого факту, а лише його засвідчує. Тобто навіть у випадку, коли судовим рішенням встановлюється конкретний обсяг зобов'язань про відшкодування шкоди у грошовому вираженні, зміст цього зобов'язання ґрунтується саме на факті вчиненого раніше правопорушення – завданні шкоди» [145]. Принциповим є те, що задоволення вимог кредитора фактично означає правомірність вимоги позивача про відшкодування завданої йому шкоди. Це обумовлює і примусове стягнення таких коштів з відповідача. Судове рішення лише підтверджує підставу виникнення деліктного зобов'язання, а не породжує зобов'язання грошового характеру. Таке зобов'язання передусє судовому рішенню і передбачає відшкодування шкоди у результаті порушення цивільних прав особи неправомірними рішеннями, діями чи бездіяльністю.

Позицію щодо відсутності цивільно-правових відносин між платником і Казначейством, як суб'єктом владних повноважень, зайняв також Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду [182]. Він акцентував свої висновки тим, що: а) у відповідача не виникло грошового зобов'язання перед

позивачем; б) зобов'язання не пов'язуються з кредиторською вимогою щодо певної суми грошей; в) Казначейство не є боржником, що прострочив виконання грошового зобов'язання [181]. Кредитор вправі вимагати сплати суми боргу з урахуванням установленого індексу інфляції за весь час прострочення та компенсації майнових втрат у спрощеному в порівнянні з відшкодуванням шкоди порядку. Спрощеність обумовлює те, що постраждала сторона не повинна доводити розмір втрат, бо стягнення інфляційних втрат і річних процентів є компенсацією майнових втрат кредитора, а не способом відшкодування шкоди.

Важливо також нагадати, що подібного роду спір виникає у зв'язку з тривалим невиконанням Казначейством (відповідачем) судового рішення про стягнення на користь платника коштів, і до регулювання таких правовідносин не може застосовуватись ч. 2 ст. 625 Цивільного кодексу України. «...Відшкодування шкоди є відповідальністю, що виникає у наслідок завдання майнової шкоди особистим немайновим правом особи або завдання шкоди їй і не може ототожнюватись із грошовим (борговим) зобов'язанням. Відповідно до таких правовідносин, що виникають у зв'язку з завданням шкоди та її подальшим відшкодуванням, не підлягає застосуванню ч. 2 ст. 625 Цивільного кодексу України, яка передбачає відповідальність за порушення грошового зобов'язання» [145]. Відмова щодо стягнення інфляційних втрат ґрунтується на тому, що між позивачем і відповідачем (платником та Казначейством) не виникає цивільно-правових відносин, які мають зобов'язальний характер. Зважаючи на це, норми Цивільного кодексу України до спірних правовідносин, що регулюють наслідки порушення зобов'язань, не застосовуються. До того ж законодавство, що регулює гарантії щодо виконання судових рішень [201], інфляційних втрат, як різновиду компенсації за несвоєчасне виконання рішення суду, не містить.

3.2. Податково-господарське регулювання.

Аналізуючи характер несприятливих наслідків для осіб, які порушили

законодавство, варто розмежовувати підстави відповідної галузевої відповідальності та підстави застосування санкцій [48]. Зрозуміло, що застосування санкцій – це певний підсумок уявлення про те, що особа вчинила правопорушення. Але до безпосереднього застосування санкцій необхідно сформулювати бачення виду відповідальності. Сьогодні, на наш погляд, ця проблема у податковому регулюванні потребує змістовного корегування. Стаття 111 ПКУ визначає, що порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, тягне за собою кримінальну, адміністративну та фінансову відповідальність [167].

Виникає принаймні два сумніви стосовно чіткого уявлення законодавця при регулюванні цих відносин. По-перше, навряд чи податковий кодифікований акт має завдання в постановці питання щодо кримінальної або адміністративної відповідальності. Щодо цього існують окремі галузеві режими та відповідні кодифіковані акти [98], саме тому це не є предметом регулювання податковим законодавством. По-друге, вбачається суперечність між предметним податковим спрямуванням кодифікованого акта та конструкцією фінансової відповідальності, про яку йдеться в ст. 111 Податкового кодексу України. Системний погляд на фінансову відповідальність обумовлює формування конструкцій відповідальності по всіх внутрішніх складових системи фінансово-правового регулювання. Тобто, фінансова відповідальність стосується і бюджетної відповідальності, і відповідальності щодо обігу грошових коштів, валюти і т. д. Але всі ці різновиди відповідальності не можуть регулюватися і не регулюються Податковим кодексом України. Тут вбачаємо принципову розбіжність між конструкціями «фінансова відповідальність» (про яку і йдеться у ст. 111 ПКУ) і «податкова відповідальність» (яка, власне, і регулюється Податковим кодексом України). «Справа в тому, що фінансова відповідальність має передбачати наслідки правопорушень усіх відносин, які регулюються

фінансовим законодавством (і у сфері бюджету, і у сфері оподаткування, і у сфері обігу валютних цінностей і т. д.). Тобто конструкцію фінансової відповідальності можна використовувати, але як певну родову модель, яка об'єднує інституційні або підгалузеві різновиди відповідальності» [239, с. 191].

На перший погляд, податкова відповідальність визначає юридичну відповідальність учасників податкових відносин державно-примусового характеру. Її природа пов'язується із захистом грошових коштів їх власником. Іноді податкову відповідальність пов'язують виключно з аналізом відносин, пов'язаних зі сплатою податків. Але податковий обов'язок – як сфера податкового регулювання – значно ширший і містить, окрім відносин щодо сплати, також відносини щодо податкового обліку та звітності. Останні також можуть бути предметом правопорушень. Саме тому, характеризуючи податкову відповідальність, логічно в оцінці її природи й наслідків виділяти не одну із стадій податкового обов'язку (сплату податків та зборів), а цілісну конструкцію податкового обов'язку (облік-сплата-звітність). Крім того, помилково пов'язувати податкову відповідальність з оцінкою поведінки виключно зобов'язаних осіб – платників. У податкових відносинах беруть участь також і суб'єкти владних повноважень – контролюючі органи. Виключати, що в діях останніх містяться склад правопорушення, не можна. Виходячи з цього, системний погляд на конструкцію податкової відповідальності передбачає оцінку поведінки як зобов'язаних осіб (платників податків і зборів і т. д.), так і суб'єктів владних повноважень.

При цьому важливо з'ясувати як узгодження приватного та публічного регулювання щодо оцінки одного явища, так і межі врахування окремих особливостей стану відносин, що кардинально змінюють режим застосування санкцій, галузеві особливості цього. Системного характеру на сьогодні набула ситуація щодо нарахування пені за порушення термінів розрахунків у сфері зовнішньої економічної діяльності. Специфічності вирішенню подібних спорів

надають декілька аспектів.

По-перше, це врахування меж законодавства, що регулює зовнішню економічну діяльність (яке здійснюється переважно приватноправовими засобами), і законодавства, що регулює справляння відповідних податкових обов'язків (регулювання забезпечується публічними імперативними засобами). Комплексність суспільних відносин, що виражають особливості зовнішньоекономічної діяльності, обумовлює чітке розмежування цих відносин на певні сектори, в основі регулювання яких знаходяться саме галузеві ознаки предмета та методу відповідного групування правових норм. Податкове регулювання наслідків, які породжує зовнішньоекономічна діяльність, деталізує використання специфічних засобів податкового примусу. «Примус в сфері оподаткування здійснюється попереджувальними мірами, мірами припинення та мірами відновлення» [115, с. 550]. Попередження застосовується залежно від повноважень контролюючих органів, деталізується через вплив на платників, відновлення орієнтовано на відшкодування наслідків за підсумками податкового правопорушення.

По-друге, змістовним при характеристиці подібних відносин і розв'язання такого спору є і відповідні часові межі, на що впливає особливий режим регулювання. Додержання певних часових критеріїв щодо реалізації правових приписів відповідає природі як фінансово-правового регулювання в широкому сенсі, так і податково-правового у більш вузькому. Це передбачає чітке гарантування у правових формах динаміки впливу податково-правових норм. Метою їх є не забезпечення накопичення коштів від сплати податків та зборів, а своєчасне надходження таких коштів до бюджетів, щоб у подальшому своєчасним стало і їх розподілення та витрачання. Саме тому додержання часових термінів у податково-правовому регулюванні є принципово важливим.

Раціональна конструкція, на підставі якої будується механізм такого узгодження, передбачає внутрішню спеціалізацію податково-правових норм,

упорядкування поведінки учасників цих відносин різними способами. Вихідним критерієм такого розмежування і відповідно до цього побудови сталої, узгодженої конструкції правового впливу, є диференціація податкових приписів залежно від дозволів, зобов'язань та заборон. Як стверджується у літературі, «податково-правове регулювання, що гарантується владними приписами з боку держави, обумовлює встановлення та застосування відповідних обмежень, яке гарантує публічний інтерес у податковій сфері. Таким чином, відбувається заборона певних дій, що перешкоджають або унеможливають реалізацію інтересу іншого учасника відносин, або гарантує вимоги щодо певної поведінки через закріплення суб'єктивних прав та обов'язків та відповідних процедур їх реалізації» [110, с. 130].

В основі забезпечення динаміки регулювання податкових відносин лежить сукупність засобів. Публічність цих відносин накладає певну своєрідність на співставлення засобів регулювання. Вони, виражаючи публічний примус, деталізують потенційні чи реальні форми його реалізації, режими застосування. Саме ця умова і покладена в основу законодавчого упорядкування. «В основі реалізації примусу у публічному праві лежать як норми, які сприяють, ініціюють поведінку особи, що відображає чітке додержання законодавчого припису, так і норми, через які гарантується заборонне призначення приписів правових норм» [110, с. 133].

По-третє, розмежування комплексності суспільних відносин та системності правового впливу окремих галузей. Суспільні відносини щодо регулювання зовнішньої економічної діяльності є комплексними. Тож треба розмежовувати санкції, які застосовуються за наслідками фінансової відповідальності, та санкції, які мають грошовий характер, але регулюються іншими галузями. Штраф, пеня є інструментами, використовуваними як в приватному, так і у публічному праві. Більш того, самостійні конструкції застосування санкцій (штрафів) склалися майже в кожній галузі публічного

права. Штраф має і кримінальну, і адміністративну, і фінансову природу. «...Характер фінансових санкцій має істотні особливості порівняно із санкціями за порушення адміністративного та кримінального законодавства... У такому векторі фінансову відповідальність доцільно розглядати як певну родову конструкцію, що має свої видові прояви» [239, с. 205]. Це передбачає залежності від мети, предмета регулювання і застосування не просто публічно-правових чи приватноправових методів, а інструментарію відповідної галузі або підгалузі (господарського права, митного права, грошового обігу, податкового права). Породження подібних відносин пов'язується з укладанням зовнішньоекономічних контрактів, упорядкування здійснюється у режимі господарсько-правового регулювання. Однією з основних умов зовнішньоекономічних контрактів є певний термін часу, коли мають виконатись умови контракту, а також установлення граничних строків розрахунків, термінів здійснення операції з імпорту та експорту товарів. Такі приватноправові підстави породження даних відносин, виділення їх як об'єкта публічного контролю обумовлює і застосування публічно-правових законодавчих норм.

Реалізація умов контракту в сфері зовнішньоекономічної діяльності безпосередньо пов'язана з правовими засадами здійснення валютних операцій [196]. Чинне законодавство закріплює можливість корегування моменту розрахунків. Так, відповідно до ч. 3 ст. 13 ЗУ «Про валюту і валютні цінності» Національний банк України має право встановлювати граничні строки розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів. Такий граничний строк розрахунків за операціями резидентів з імпорту товарів має здійснюватися у строки, що зазначені в договорах, але не пізніше встановленого Національним банком України граничного строку розрахунків з дня здійснення авансового платежу. Граничні строки розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів становлять 365 календарних днів [170].

Важливим у такому випадку є і з'ясування наявності вини. Коли особа з

метою недопущення порушення вимог законодавства до настання терміну операції з експорту товару та надходження валютної виручки за відвантажений товар звертається до Міжнародного комерційного арбітражного суду, не складно прийти до висновку щодо відсутності вини в діях такої особи. Інший висновок ігнорує принцип індивідуальної відповідальності платника податків [245]. Платник податків не може нести відповідальність за зловживання свого контрагента, якщо не буде доведено стосунок цього платника до таких зловживань. Негативні наслідки можуть бути застосовані саме до тієї особи, яка припустилася порушень, а не до іншої особи.

Підставою застосування несприятливих наслідків для особи, яка порушила законодавство, об'єктивність притягнення її до відповідальності є правопорушення. Деталізація застосування стягнень, залежно від типу правопорушення здійснюється через склад злочину «Юридична конструкція складу податкового правопорушення має велике значення для правозастосовної діяльності та кваліфікації порушень податкового законодавства. Тільки встановлення в поведінці особи всіх ознак складу правопорушення дозволяє кваліфікувати цю поведінку як правопорушення та покласти на особу відповідні міри відповідальності» [114, с. 556]. У такому разі несприятливі наслідки пов'язуються саме з поведінкою особи, що може виражатися як в активних діях, так і в пасивній поведінці щодо невиконання приписів, які пов'язуються з реалізацією податкового обов'язку.

Разом з тим дуже важливо розмежовувати поведінку осіб, яка виражається в правопорушенні та поведінку, яка корегує процедуру виконання податкового обов'язку, але не є податковим правопорушенням. Платник податку має обирати найбільш привабливу для себе форму виконання податкового обов'язку, якщо така можливість визначена законодавством. Тобто несплата податку в умовах, коли держава закріпила таку можливість, не є підставою притягнення до відповідальності. Це відбувається в умовах податкового планування, обходу

податків. Подібні режими використовують специфіку об'єкта оподаткування, статусу зобов'язаної особи, співвідношення прогресивного та пропорційного оподаткування, способу оподаткування тощо [114, с. 546–549].

Звісно, вищевказані обставини виключають підстави притягнення до відповідальності. Але у контексті цього хотілося б розмежувати настання несприятливих наслідків для платників та застосування до них санкцій. Застосування пені належить до режимів несприятливих наслідків. Але навряд чи є підстави ототожнювати пеню та санкції (штрафи). Зауважимо, що такі висновки породжує некоректна редакція п. 111. 2 ст. 111 Податкового кодексу України, зокрема таке: «фінансова відповідальність, що встановлюється згідно з іншими законами, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, може застосовуватися у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені» [167]. Тож можна прийти до висновку щодо ототожнення санкцій (штрафів) та пені. Але це помилковий висновок з огляду на виокремлення підстави застосування такого інструменту. Підставою застосування санкції (штрафу) є протиправна поведінка, скоєння правопорушення. Підставою ж застосування пені – несвоєчасне або неповне виконання податкового обов'язку. Водночас це не обов'язково пов'язується з порушенням. Пеня – це засіб забезпечення виконання податкового обов'язку певний запобіжник з боку держави щодо можливості відновлення свого майнового стану від несплати (або неповної сплати) податку. Тобто, застосування пені не обов'язково є наслідком правопорушення.

В умовах коли продавець зобов'язується поставляти товари, а покупець зобов'язується своєчасно оплачувати товари, може скластися так, що імпортований товар, який було оплачено своєчасно, не надійшов. Порушення резидентами строків розрахунків тягне за собою нарахування пені за кожен день прострочення в розмірі 0, 3% суми неоподаткованих грошових коштів за договором [194]. Загальний розмір нарахованої пені не може перевищувати суму неоподаткованих

грошових коштів за договором. Важливо мати на увазі, що при цьому може застосовуватись і певна обмежувальна умова. У разі прийняття до розгляду судом, міжнародним комерційним арбітражем позовної заяви резидента про стягнення з нерезидента заборгованості, що виникла внаслідок недотримання нерезидентом строку, строк зупиняється з дня прийняття до розгляду такої заяви і пеня за порушення строку в цей період не нараховується. У разі ухвалення судом, міжнародним комерційним арбітражем рішення про відмову в позові, строк поновлюється і пеня за його порушення нараховується за кожен день прострочення, включаючи період, на який цей строк було зупинено. Поновлення нарахування пені прямо пов'язується з недосягнення результату, якого намагався отримати позивач в суді. Тобто фактично легалізується, набуває правового закріплення факт правопорушення. Це призводить і до незарахування грошових коштів на рахунки резидента у банках України.

У ході податкових перевірок у подібній ситуації часто робиться висновок про порушення термінів розрахунків у сфері зовнішньої економічної діяльності. Підставою для нарахування пені суб'єкт владних повноважень вважає порушення граничного терміну розрахунку за імпортною операцією. Причому нарахування пені відбувалося і під час дії карантину, який було встановлено Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню коронавірусної хвороби. За порушення податкового законодавства, які були вчинені протягом періоду з 1 березня 2020 року по останній календарний день місяця, в якому завершується дія карантину, штрафні санкції не застосовуються. Кабінет Міністрів України встановив це обмеження на всій території України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби. Слід враховувати також і те, що пеня не лише не нараховується, але й підлягає списанню, якщо вона вже нарахована, але не сплачена за цей період.

У податковому регулюванні традиційний міжгалузевий інститут пені

характеризується декількома специфічними саме для податково-правового характеру особливостями: а) застосовується при затримці сплати податків та зборів; б) передбачає спеціальне коло суб'єктів, на яких розповсюджується обов'язок щодо сплати пені; в) застосовується виключно в грошовій формі [114, с. 462]. Саме грошовий характер пені відображає її відмінність від інших засобів забезпечення виконання податкового обов'язку (адміністративний арешт майна, податкова застава і т. д.)

Визначення пені при аналізі подібних питань треба пов'язувати із відповідними повноваженнями контролюючого органу. Так, пеня – сума коштів у вигляді відсотків, нарахована на суми податкових зобов'язань та/ або на суми штрафних (фінансових) санкцій, для сплачених у встановлені законодавством строки, а також нарахована в інших випадках та порядку, передбачених Податковим кодексом України або іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [167]. Контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму грошових зобов'язань, зменшення (збільшення) суми бюджетного відшкодування, застосування штрафних (фінансових) санкцій та нарахування пені, у тому числі за порушення у сфері зовнішньої економічної діяльності [167].

У контексті цього варто мати на увазі, що поведінка владного суб'єкта обумовлюється та залежить від наданих йому повноважень. Чітке та безальтернативне закріплення їх у законодавстві визначає мінімізацію дискреції, розсуду суб'єкта владних повноважень, що досить часто мають конфліктний характер. «Визначаючи компетенцію суб'єкта владних повноважень, його посадових осіб, законодавець делегує йому відповідні владні повноваження, реалізація яких гарантує захист публічного інтересу, реалізацію публічних завдань» [110, с. 136]. Публічно правове регулювання обумовлює суб'єктивне право особи, що пов'язується з формою правообов'язку. Тобто, формуючи компетенцію суб'єкта владних повноважень, контролюючого органу, держава

делегує йому не лише право на здійснення тих чи інших заходів, але й імперативний обов'язок щодо реалізації такого права.

Таким чином, Податковим кодексом України пеня за порушення строків розрахунків в іноземній валюті визначається як різновид грошового зобов'язання платника податків, який застосовується контролюючим органом в порядку, що передбачено для прийняття податкових повідомлень-рішень. Водночас Закон України «Про валюту і валютні операції» встановлює лише пеню за порушення резидентами строку розрахунків як окремий вид несприятливих наслідків при порушенні [194]. Таким чином, пеня за порушення резидентами строків розрахунків в іноземній валюті з 01. 01.2021 року є одним із різновидів пені в розумінні податково-правового регулювання [167]. Виходячи з цього, нарахування пені у період з 01.01.2021 року суперечить положенням абз. 11 п. 52-1 підрозділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України.

Настання несприятливих наслідків до осіб, які порушили законодавство, передбачає важливу умову – з'ясування характеру цього порушення і типу законодавства, яке має впливати на це. У цих умовах певна колізійність пов'язується із використанням фінансових санкцій [44, с. 73–75]. Такий підхід ґрунтується на тому, що фінансова санкція може розглядатися як системне, родове явище, так як відповідний видовий галузевий прояв несприятливої оцінки поведінки правопорушника. Дійсно, штраф як фінансова санкція застосовується низкою галузей законодавства. У цьому розумінні він виступає у вигляді певного грошового покарання як єдиний знаменник щодо негативної оцінки поведінки правопорушника. Але використовуючи таку фінансову санкцію, кожна галузь додає йому своїх особливостей, диференціюючи підстави, суб'єктний склад, розміри і т. д.

Застосуванню фінансових санкцій у податкових відносинах передують широкий спектр засобів, який має не лише каральний, але й превентивний характер. «Примус у сфері оподаткування здійснюється попереджувальними

мірами, мірами запобіжними та відновлювальними мірами» [114, с. 550]. Якщо попередження реалізується перш за все публічними суб'єктами, які формалізують державну волю в сфері оподаткування і здійснюють контроль за нею, то запобіжні заходи передбачають уже вплив на поведінку зобов'язаних осіб через відповідні юридично владні форми. Відновлення ж передбачає орієнтацію матеріального примусу на майновий стан платника з метою відновлення втрат отримувачів коштів від сплати податків та зборів.

Особливість податкової відповідальності передбачає як виділення особливих ознак правопорушення (і відповідно санкцій) на межі галузевого регулювання, так і деталізацію видів податкових правопорушень. Не зупиняючись на розгорнутій класифікації різновидів податкових правопорушень [114, с. 266–270], зосередимося на розмежуванні на правопорушення, що безпосередньо пов'язані з фінансовими втратами держави та територіальних громад внаслідок несплати податків та зборів, і правопорушення, що пов'язані із забезпеченням установленого порядку управління в сфері оподаткування. Якщо перший тип виражає суто податкові відносини та регулюється притаманними для податкового права методами, то другий тип податкових правопорушень представляє більш складну систему. Вона включає: а) правопорушення, які виражають відносини оподаткування, але безпосередньо не впливають на надходження коштів від сплати податків та зборів (переважно процедурні порушення); б) правопорушення, що стосуються податкових відносин лише певним чином, але вплив на які здійснюється через інші галузі чи підгалузі. У цьому сенсі може йтися про приклади додержання норм трудового законодавства при прийнятті на роботу осіб платником податків, який виконує податковий обов'язок у режимі справляння єдиного податку.

Такі обставини зумовлюють і ще одну проблемну ситуацію, коли міжгалузева оцінка поведінки особи призводить до підстав застосування до неї за одне правопорушення кількох різногалузевих наслідків, кількох різновидів

штрафу. Адже низка галузевих законодавчих актів чітко закріплює несприятливі наслідки для порушників законодавства, закладаючи подібні вимоги через засадничі принципи регулювання відповідного галузевого законодавства [82]. Така обставина може містити і певне непорозуміння, колізії у застосуванні норм на межі галузевого регулювання.

Досліджуючи підстави та наслідки застосування фінансових санкцій, треба враховувати позицію Конституційного Суду, який підкреслив, що безпосередньо не встановлює види юридичної відповідальності [88; 86]. Посилаючись на п. 22 ч. 1 ст. 92 Конституції України, Суд підкреслив, що виключно законами України визначаються засади цивільно-правової відповідальності; діяння які є злочинами; адміністративними або дисциплінарними правопорушеннями; та відповідальність за них. Зазначені питання не можуть регулюватись підзаконними нормативними актами.

Аналіз судової практики призводить до висновку щодо появи певної категорії справ, які цілком відображають указані вище суперечності. Низка позовів платників податків щодо скасування постанови про накладення штрафу пов'язується з обставиною щодо залучення до роботи фізичних осіб без укладання з ними трудового чи цивільно-правового договору. Головна проблема щодо оцінки позицій суб'єкта владних повноважень пов'язується з тим, що суб'єкт владних повноважень намагається двічі притягнути платника до юридичної відповідальності. В основі такої позиції лежать посилання на трудове законодавство [86], на адміністративне законодавство [88]. Зрозуміло, не можна виключати, що формальні підстави оцінки поведінки платника дозволяють знайти умови притягнення його як до трудової, так і до адміністративної відповідальності. Але при цьому треба чітко розуміти, що реалізація подібного подвійного застосування штрафу фактично означає ігнорування ст. 61 Конституції України, відповідно до якої ніхто не може бути двічі притягнений до юридичної відповідальності одного виду за одне й те саме

правопорушення. Юридична відповідальність особи має індивідуальний характер [93].

Зазвичай подібна ситуація з'ясовується в ході інспекційного відвідування, а висновки посадових осіб суб'єкта владних повноважень ґрунтуються на поясненнях фізичних осіб, які працюють без укладання трудового чи цивільно-правового договору. На підставі цих висновків суб'єктом владних повноважень приймається постанова щодо: а) накладення штрафу на підставі акта інспекційного відвідування виходячи із ч. 2 ст. 265 Кодексу законів про працю; б) накладення штрафу за порушення трудового законодавства, що проявилось у допуску працівника до роботи без оформлення трудового договору і притягнення особи до адміністративної відповідальності відповідно до ч. 3 ст. 41 Кодексу України про адміністративні правопорушення. Таким чином, подібне правопорушення належить до такого, яке має оцінюватись і породжувати відповідні наслідки у режимі адміністративної відповідальності. За порушення трудового законодавства особу вже притягнуто до адміністративної відповідальності. Накладання ж штрафу за це ж правопорушення Управлінням Держпраці свідчить про притягнення особи до того самого виду відповідальності за одне й те саме порушення вдруге, що суперечить ст. 61 Конституції України.

Водночас, на думку суб'єкта владних повноважень, відповідальність у такій ситуації у розумінні трудового законодавства та адміністративного законодавства не є одним і тим же видом відповідальності [177]. Подібна обставина унеможлиблює застосування в цих правовідносинах ст. 61 Конституції України. До того ж, при притягненні до відповідальності фізичної особи-підприємця повністю збігаються суб'єкт відповідальності і вид правопорушення [86; 88]. У цьому разі йдеться саме про фактичний допуск працівника до роботи без оформлення трудового договору (контракту). За своєю природою правопорушення як в розумінні трудового регулювання, так і адміністративного належать до адміністративної відповідальності. Визначаючи межу застосування

трудового та податкового законодавства треба враховувати, що комплексність суспільних відносин в цьому разі не означає комплексності правового регулювання. Відповідна галузева сукупність законодавчих норм впливає на поведінку осіб шляхом використання притаманних для цієї галузі методів, виокремлюючи однорідну сукупність суспільних відносин.

Однорідність суспільних відносин, які є метою правового упорядкування, визначають предмет регулювання. «Традиційно вважається, що предмет трудового права становить широке коло відносин щодо реалізації права на працю, працевлаштування, умов праці, організації та управління працею, професійного навчання, перепідготовки та підвищення кваліфікації на виробництві, забезпечення договірного регулювання мов праці, відповідальності роботодавців і працівників, вирішення індивідуальних та колективних трудових спорів, нагляду і контролю за дотриманням трудового законодавства» [268, с. 16]. Одночасно відносини, що входять до сфери впливу трудового права, породжують і певні податкові наслідки, які вже стають предметом податкового регулювання. Так, використання праці найманих працівників, їх кількість принципово впливає на категорію платника єдиного податку.

Визначення однорідності предметних відносини доповнюється і засобами впливу на їх регулювання. Цілком слушно зазначають дослідники трудового права, що «поєднання імперативних і диспозитивних засад характерне для регулювання відносин у більшості інститутів трудового права – трудового договору, робочого часу і часу відпочинку, оплати праці і навіть матеріальної відповідальності... Регулювання відносин в інституті колективного договору переважно здійснюється на засадах диспозитивного методу... У таких інститутах, як охорона праці, дисципліна праці, нагляд і контроль за додержанням законодавства про працю перевага надається імперативному методу» [268, с. 125]. Поєднання імперативного та диспозитивного методу у режимі трудового регулювання не перешкоджає знаходженню відповідних форм

правового упорядкування відносин у поєднанні з імперативними методами податкового права. Важливо в цій ситуації визначити ту межу, до якої принципове значення належить трудовим засобам впливу, а з якої безумовна перевага віддається методам податкового права.

Верховний Суд прийшов до висновку, що подібне правопорушення належить до такого виду юридичної відповідальності, як адміністративна [178]. Але той же Верховний Суд у постанові від 6 березня 2019 року у справі № 522/12566/18 обґрунтував протилежну позицію. Він виходив з того, що штрафи, які передбачено ч. 2 ст. 265 Кодексу законів про працю, є фінансовими санкціями, що не означає їх ототожнення з адміністративною відповідальністю. Саме тому накладення фінансових санкцій на осіб, які використовують найману працю відповідно до ч. 2 ст. 265 Кодексу законів про працю, не породжує притягнення до адміністративної відповідальності. Таким чином, можна було констатувати, що на рівні Верховного Суду склалися дві позиції, які безпосередньо суперечили одна одній.

Це обумовило в подальшому аналіз подібної справи на рівні об'єднаної палати Верховного Суду. Дійсно, відповідальність за фактичний допуск працівника до роботи без оформлення трудового договору (контракту) передбачено Кодексом України про адміністративні правопорушення. Кодексом законів про працю України [86] і Кодексом України про адміністративні правопорушення встановлено відповідальність для фізичних осіб підприємців, які використовують найману працю, за фактичний допуск працівника до роботи без оформлення трудового договору (контракту) у вигляді штрафу [88]. Принциповою розбіжністю трудового та адміністративного регулювання в цій ситуації є суб'єктний склад правопорушення. Відповідно до ст. 265 Кодексу законів про працю України суб'єктом відповідальності є юридична особа як роботодавець, тоді як за ст. 41 Кодексу України про адміністративні правопорушення суб'єктом відповідальності виступає посадова особа цієї

юридичної особи.

Виділення осіб як суб'єктів правопорушення передбачає наявність у них певних ознак. Ці ознаки стосуються прав, обов'язків, спеціального статусу, який обумовлюється конкретною участю у податкових відносинах. Важливо розмежовувати саме обов'язки таких суб'єктів, відносно яких і будується конструкція відповідальності [114, с. 559–562]. Певна розбіжність як в визначенні суб'єкта, так і щодо деталізації несприятливих наслідків для нього пов'язується з характеристикою таких учасників податкових відносин, які мають спеціальний статус. Особливість статусу, що набувається ними не завжди саме у режимі податкового регулювання (філія, посадова особа і т. д.), обумовлює і відповідні наслідки щодо деталізації засобів впливу на їх поведінку, характеру та розміру застосування фінансових санкцій.

Таким чином, при допуску працівника до роботи без оформлення трудового договору можуть збігатися суб'єкт відповідальності та вид правопорушення. Тобто, адміністративно-правове регулювання суб'єктом адміністративної відповідальності встановлювало лише спеціального суб'єкта – посадових осіб юридичних осіб. Це забезпечувало комплексний характер впливу як стосовно самого роботодавця, так і тих учасників відносин, які формують та приймають рішення від його імені. Розмежування статусу фізичної особи та фізичної особи-підприємця свідчить про те, що в обох випадках каральна мета відповідальності реалізується стосовно фізичної особи. Причому в таких умовах при у здійсненні господарської діяльності ця особа отримує додатковий правовий статус.

Характеризуючи межу господарського та податкового регулювання, треба мати на увазі й більш широкую постановку питання. Податкове право існує не відокремлено, а у системі права. Про це свідчить і цілісна система міжгалузевих зв'язків [105, с. 69-71]. У цьому сенсі характер цих зв'язків дозволяє виокремити декілька складових: а) зв'язки між податковим правом та іншим інститутом і підгалуззями фінансового права; б) зв'язки між податковим правом та іншими

публічно-правовими галузями (конституційним, кримінальним, адміністративним правом і т. д.); в) зв'язки між податковим правом та приватноправовими галузями (цивільним правом і т. д.).

Якщо перші дві складові, незважаючи на розмежування, в принципі характеризуються єдністю, бо засновані на однотипних методах упорядкування поведінки учасників (імперативних), то найбільш суперечливі ситуації пов'язуються саме з упорядкуванням відносин з приватноправовими галузями. Зрозуміло, що в цій ситуації подібні відносини не характеризуються абсолютною однорідністю, може йтися і про безконфліктну ситуацію, коли застосовуються родові категорії, єдині для всіх галузей права в цілому (наприклад, юридична особа, фізична особа і т. д.). Водночас це не виключає застосування у режимі податкового регулювання сталих конструкцій цивільного чи господарського права. Припустимо, статус філій або постійних представництв породжує і відповідні податкові наслідки.

Саме тому в цих умовах дуже актуальним є чітке, виважене розуміння та встановлення меж впливу податкових норм та норм галузей права, які застосовують засоби приватного регулювання. У цих умовах йдеться про наявність суперечностей не лише на стадії регулювання відносин, але й під час вирішення спорів, що пов'язані із справлянням податкового обов'язку. Намагання штучно перетягнути подібні спори до юрисдикції господарських судів характеризує суб'єктивні бажання окремих осіб, але не об'єктивну необхідність такого реформування [103, с. 43].

Штрафи, сплата яких пов'язується із фактичним допуском працівника до роботи без оформлення трудового договору (контракту), визначається трудовим законодавством, як фінансові санкції, які не належать до категорії адміністративно-господарських санкцій. Визначення штрафів як фінансових санкцій відповідно до ст. 265 Кодексу законів про працю України, їх розмежування на рівні законодавства із адміністративно-господарськими

санкціями свідчить про формально-правову кваліфікацію з акцентом на фінансову складову. Це обумовлює і слушність висновку щодо фінансової відповідальності як автономного виду відповідальності [183]. Адміністративно-господарські санкції визначаються Господарським кодексом України і можуть бути застосовані у вигляді заходів організаційно-правового або майнового характеру, спрямованих на припинення порушення суб'єкта господарювання та ліквідацію його наслідків [37]. За цих умов відносити штрафи в розумінні регулювання трудовим законодавством до заходів адміністративної відповідальності немає. Об'єднана палата Верховного Суду прийшла до логічного висновку, що незважаючи на формальну відмінність видів відповідальності вирішення питання одночасного застосування як трудового, так і адміністративного законодавства потребує саме з позиції верховенства права особи. В цих умовах об'єктивна законність передбачає необхідність дослідження відповідальності з позиції системної дії санкцій як елементів єдиної системи боротьби з правопорушенням. Це унеможлиблює наголос щодо дублювання заходів відповідальності з метою фіскалізації штрафів [177].

Більш того, при регулюванні таких відносин, розв'язанні спору щодо цього треба мати на увазі ту обставину, що якщо норми різних нормативних актів надають можливість неоднозначного або множинного тлумачення прав та обов'язків особи, то тлумачення здійснюється на користь такої особи. Важливе значення при цьому мають і умови проведення подвійного провадження, які «досить тісно пов'язані за суттю та у часі». Подібні провадження об'єднуються на комплексній основі і являють собою єдине системне ціле. Мета та засоби, які ними використовуються доповнюють одне одного як за змістом, так і в часових межах. Це обумовлює передбачуваність наслідків такого регулювання для осіб, яких вони стосуються.

В основі визначення системи подвійних проваджень лежать відповідні матеріальні критерії, які визначаються залежно від того: а) чи переслідують різні

провадження взаємодоповнюючі цілі; б) чи є подвійність провадження передбачуваним наслідком; в) чи проводяться паралельні провадження таким чином, щоб уникнути будь-якого дублювання; г) чи враховується санкція у першому завершеному провадженні в тих провадженнях, які завершуються пізніше. При одночасному застосуванні санкцій до фізичної особи-підприємця і в трудовому, і в адміністративному регулюванні можна дійти до висновку, що за своєю суттю такі провадження не є пов'язаними, не є взаємодоповнючими. У їх режимі йдеться про подвійне застосування до однієї і тієї ж особи двох каральних наслідків [177]. У такому вигляді слід говорити про надмірне обтяження особи, що ставить її у нерівне правове становище при вчиненні правопорушення у діяльності юридичної особи та фізичної особи-підприємця не на користь останнього. Саме тому фізична особа-підприємець, яка використовує найману працю, не може бути одночасно притягнута до відповідальності за допуск працівника до роботи без оформлення трудового договору (контракту) як за приписами трудового, так і за приписами адміністративного законодавства.

3.3. Податково-трудове регулювання.

Дія норм податкового права доходить до моменту зарахування платежів на єдиний казначейський рахунок, а далі вони знеособлюються; при сплаті податку відбувається перехід права власності на розмір сплаченого податку з власності окремих платників у власність держави або громаді. При сплаті податку підприємствами державної та муніципальної форм власності відбувається відчуження частини їхньої власності з оперативного управління в загальнодержавну або муніципальну власність; індивідуальна безеквівалентність передбачає, що при стягненні податку держава не бере на себе обов'язок стосовно надання кожному окремому платникові певного еквівалента, рівного платежеві [76].

Отже, сплата податків є предметом регулювання податкового права, а для

виникнення зобов'язання по сплаті податків необхідні встановлені податковим законодавством вимоги. Наприклад, основоположні засади сплати податку на доходи фізичних осіб визначено Податковим кодексом України [1], а винагорода за працю як дохід фізичної особи та умови оплати праці деталізовано нормами трудового права. Таким чином, сфера податкового та трудового права перетинаються у точці оплати праці працівникам. З позиції трудового законодавства – оплата праці є правом та гарантією кожного працівника (приватноправовий аспект), а з позиції податкового законодавства – це джерело надходження доходу фізичної особи, що підлягає оподаткуванню (публічно-правовий аспект).

Проаналізуємо положення податкового-трудоного законодавства в частині справляння податку на доходи фізичних осіб та узгодження цих норм. Норми податкового законодавства відображають публічне право. Відповідно, податок на доходи фізичних осіб є досить важливим у податковій системі України. Характерними його особливостями є значне соціально-економічне значення, масштабність, кількості платників цього податку, розміри загальних надходжень до бюджету [243, с. 140]. Основною метою функціонування податку на доходи фізичних осіб є забезпечення фінансовими ресурсами місцевих бюджетів та створення рівно напруженого податкового навантаження на основі прямого визначення доходів платника податків [288, с. 110].

Ознаками податку на доходи фізичних осіб є такі загальні ознаки податків, а саме:

нецільовий характер, не мають цільової спрямованості та призначення для покриття будь-яких певних витрат;

наявність переходу права власності на кошти з власності окремих платників у власність держави або громади;

індивідуальна безеквівалентність передбачає, що при справлянні податку держава не бере на себе обов'язок надання кожному окремому платникові

певного еквівалента, рівного платежеві;

регулярний характер і періодична сплата в чітко визначені законом терміни (згідно з чинним законодавством, виділяють такі податкові періоди, як податковий місяць, податковий квартал, податковий рік) тощо.

Особливість податку на доходи фізичних осіб в тому, що його пов'язано з трудовими відносинами. Слушним є тлумачення трудових правовідносин як специфічного виду правових відносин, які виникають між особою та роботодавцем з приводу надання ним певного виду робіт, вони обов'язково мають добровільний характер і регулюються нормами трудового права. Характерними ознаками трудових правовідносин можна вважати таке: укладення виключно на добровільній основі; регулюються нормами трудового права України; визнання сторонами відносин працівника та роботодавця; тривалість у часі; виникнення у результаті укладання трудового договору; наділення сторін вказаних відносин суб'єктивними права і певними обов'язками; відплатний характер; кожен з учасників відносин несе відповідальність за порушення норм законодавства, що регулює трудові правовідносин тощо [293].

Податковим кодексом України визначено, що:

а) базою оподаткування для податку на доходи фізичних осіб є загальний оподатковуваний дохід, яким є будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню, нарахований (виплачений, наданий) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду;

б) порядок сплати податку на доходи фізичних осіб передбачає залучення податкових агентів. Відповідно до ст. 171 особою, яка відповідальна за нарахування, утримання та сплату (перерахування) до бюджету податку з доходів у вигляді заробітної плати, є роботодавець, який виплачує такі доходи на користь платника податку;

в) податок сплачується (перераховується) до відповідного бюджету під час виплати оподаткованого доходу єдиним платіжним документом (банки,

небанківські надавачі платіжних послуг приймають платіжні документи на виплату доходу лише за умови одночасного подання платіжної інструкції на перерахування цього податку до відповідного бюджету або платіжної інструкції на зарахування коштів у сумі цього податку на єдиний рахунок);

г) заробітна плата для цілей оподаткування тлумачиться як основна та додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму згідно із законом тощо [167].

А от поняття «заробітна плата» визначається у трудовому законодавстві як винагорода, обчислена, як правило, у грошовому вираженні, яку роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу. Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства, установи, організації і максимальним розміром не обмежується (ст. 94 Кодексу законів про працю України) [86]. Положення Закону України «Про оплату праці» можна віднести до податково-трудоного законодавства. Цим нормативно-правовим актом встановлено, що заробітна плата є оплатою праці і відповідно до ст. 30 «Повідомлення працівника про розміри оплати праці» при кожній виплаті заробітної плати роботодавець повинен повідомити працівника про такі дані, що належать до періоду, за який провадиться оплата праці: а) загальна сума заробітної плати з розшифровкою за видами виплат; б) розміри і підстави відрахувань із заробітної плати; в) сума заробітної плати, що належить до виплати [228]. Аналогічна норма міститься в ст. 10 Кодексу законів про працю України [293].

Таким чином, податки, що нараховуються на заробітну плату, іменуються «відрахування».

До податкових відрахувань з заробітної плати можна віднести військовий збір. Платниками цього збору є: фізична особа-резидент, яка отримує доходи як

з джерел в Україні, так і з-за кордону; фізична особа-нерезидент, яка отримує доходи з джерел в Україні; податковий агент. Об'єктом оподаткування військовим збором є: для резидентів – загальний місячний або річний оподатковуваний дохід, доходи з джерел в Україні, які підлягають остаточному оподаткуванню при їх нарахуванні, виплаті або наданні, іноземні доходи, тобто прибуток з джерел за межами України. Наразі ставка військового збору становить 1,5% від об'єкта оподаткування.

Відповідальність за утримання (нарахування) та сплату (перерахування) збору до бюджету лежить на: роботодавцеві, який виплачує доходи платнику податку; податковому агенті, який здійснює нарахування на доходи з джерела їх походження в Україні; платникові податку, який сплачує збір з іноземних доходів та доходів, що виплачуються особам, звільненим від обов'язку нарахування, утримання або сплати збору [167].

З набранням чинності 9 липня 2022 року Законом України від 19 червня 2022 року № 2308-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування військовим збором грошового забезпечення військовослужбовців та інших осіб, які беруть безпосередню участь у бойових діях в умовах воєнного стану» у період дії правового режиму воєнного стану не підлягають оподаткуванню військовим збором доходи у вигляді грошового забезпечення працівників правоохоронних органів, військовослужбовців та працівників Збройних Сил України, Національної гвардії України, Служби безпеки України, Служби зовнішньої розвідки України, Державної прикордонної служби України, осіб рядового, начальницького складу, військовослужбовців, працівників Міністерства внутрішніх справ України, Управління державної охорони України, Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України, інших утворених відповідно до законів України військових формувань та інших осіб на період їх безпосередньої участі в здійсненні заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної

агресії Російської Федерації.

Ще одним аспектом податково-трудового законодавства, що потребує узгодження, є статус роботодавця та його роль у податкових правовідносинах та трудових правовідносинах. У податкових правовідносинах роботодавець виступає особою, що зобов'язана нараховувати, утримувати та сплачувати (перераховувати) до бюджету податки з доходів у вигляді заробітної плати. Відповідно до п. 14.1.222 роботодавцем вважається юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ чи її представництво) або самозайнята особа, яка використовує найману працю фізичних осіб на підставі укладених трудових договорів (контрактів) та несе обов'язки із сплати їм заробітної плати, а також нарахування, утримання та сплати податку на доходи фізичних осіб до бюджету, нарахувань на фонд оплати праці, інші обов'язки, передбачені законами.

Варто зазначити, що дії фізичних та юридичних осіб у межах цих обов'язків дещо відрізняються. Зокрема, реєстрація у податковому обліку має різне значення для фізичних і юридичних осіб. Для фізичних осіб податковий облік є додатковим, тоді як для юридичних осіб він є визначальним. Теоретично фізична особа може існувати без статусу платника податків, але юридична особа без податкової реєстрації функціонувати не може. Наприклад, відкриття банківського рахунку, що є однією з ознак юридичної особи, можливе лише після податкової реєстрації. Таким чином, юридичній особі спочатку необхідно отримати статус учасника податкових відносин, і лише після цього вона може брати участь у цивільно-правових відносинах [287, с. 408–412].

Статус роботодавця за трудовим законодавством набуває і фізична особа-підприємець, що має сплачувати єдиний податок відповідно до п. 11.2 і 11.3 ст. 11 Податкового кодексу України [167]. Цей вид оподаткування являє собою систему заходів, що відображають особливий порядок оподаткування для певних категорій господарюючих суб'єктів.

Єдиний податок спрямований на спрощення процесу нарахування та сплати податку, спрощення подання податкової звітності і зменшення податкового тиску. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності – це спеціальний механізм стягнення податків, який передбачає заміну окремих податків і зборів на єдиний податок відповідно до умов, визначених Податковим кодексом України, і включає ведення спрощеного обліку та звітності.

Згідно зі статтею 291 розділу XIV Податкового кодексу фізична особа-підприємець може самостійно вибрати спрощену систему оподаткування, якщо відповідає вимогам глави 1 цього розділу та реєструється як платник єдиного податку за встановленою процедурою. Юридична особа або фізична особа-підприємець може перейти на спрощену систему лише один раз на рік, подаючи заяву до податкового органу не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного кварталу. Перехід можливий за умови, що протягом року, що передуює переходу, суб'єкт господарювання відповідає вимогам щодо річного обороту, кількості працівників та видів діяльності [167].

Платники податку на єдиний податок відповідно до пункту 291.4 статті 291 Податкового кодексу поділяються на такі групи:

1. Фізичні особи-підприємці без найманих працівників, які займаються виключно роздрібним продажем товарів на ринках або надають побутові послуги населенню. Їх річний дохід не перевищує 167 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня звітного року.

2. Фізичні особи-підприємці, які надають послуги (включаючи побутові) платникам єдиного податку та/або населенню, виробляють або продають товари, чи займаються ресторанним бізнесом, за умови, що протягом року вони відповідають таким критеріям: не використовують найманих працівників або їх кількість не перевищує 10 осіб; річний дохід не перевищує 834 розміри мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня звітного року.

3. Фізичні особи-підприємці без обмежень щодо найманих працівників та

юридичні особи будь-якої організаційно-правової форми, у яких річний дохід не перевищує 1167 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня звітного року.

4. Сільськогосподарські товаровиробники: фізичні особи-підприємці, які працюють виключно у межах фермерського господарства, зареєстрованого відповідно до Закону України «Про фермерське господарство», при виконанні таких умов: вирощують, відгодовують, збирають, виловлюють або переробляють власну продукцію і реалізують її; проводять діяльність на місці податкової адреси; не використовують найманих працівників; членами фермерського господарства є лише члени сім'ї; площа сільськогосподарських угідь або земель водного фонду в користуванні не менше двох гектарів, але не більше 20 гектарів.

Об'єкт оподаткування єдиного податку залежить від групи платника. Для платників першої – третьої групи об'єктом є розмір мінімальної заробітної плати, встановлений на 1 січня (звітного) податкового року. Для фізичних осіб третьої групи та юридичних осіб об'єктом є обсяг доходу. Для платників четвертої групи об'єктом оподаткування є площа сільськогосподарських угідь (рілля, сіножаті, пасовища і багаторічні насадження) та/або земель водного фонду (внутрішні водойми, озера, ставки, водосховища), що знаходяться у власності або користуванні сільськогосподарського товаровиробника, включаючи орендовані земельні ділянки.

Доходи платника єдиного податку визначаються таким чином для фізичної особи-підприємця: доходом є будь-які суми, отримані протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій чи безготівковій), а також у матеріальній або нематеріальній формі, як зазначено у пункті 292.3 цієї статті. При цьому не включаються пасивні доходи, такі як проценти, дивіденди, роялті, страхові виплати, відшкодування, бюджетні гранти, а також доходи від продажу рухомого чи нерухомого майна, що використовується в господарській діяльності фізичної особи.

Базою оподаткування для платників єдиного податку четвертої групи, що займаються сільськогосподарською діяльністю, є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного станом на 1 січня базового податкового (звітного) року відповідно до порядку, встановленого цим Кодексом для справляння плати за землю.

Ставки єдиного податку для платників першої групи визначаються у відсотках (фіксовані ставки) від прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого на 1 січня податкового (звітного) року; для другої групи – у відсотках (фіксовані ставки) від мінімальної заробітної плати, визначеної на 1 січня податкового (звітного) року; для третьої групи – у відсотках від доходу (відсоткові ставки).

Фіксовані ставки єдиного податку для фізичних осіб-підприємців встановлюються сільськими, селищними, міськими радами або радами об'єднаних територіальних громад відповідно до закону та перспективного плану формування територій. Ставки визначаються на календарний місяць і можуть бути: для першої групи платників єдиного податку – не більше 10% прожиткового мінімуму; для другої групи платників єдиного податку – не більше 20% мінімальної заробітної плати. Для платників третьої групи єдиного податку відсоткові ставки встановлюються наступним чином: 3% від доходу – якщо сплачено податок на додану вартість відповідно до цього Кодексу; 5% від доходу – якщо податок на додану вартість включено до складу єдиного податку [167].

Податковий (звітний) період визначається в залежності від груп платників податків: для I та II груп це календарний рік, а для III груп – календарний квартал.

Порядок нарахування і терміни сплати єдиного податку такі: платники єдиного податку першої та другої груп сплачують податок через авансовий внесок не пізніше 20 числа поточного місяця. Вони мають можливість сплатити

податок за весь податковий період (квартал або рік) до кінця поточного звітного року. Нарахування авансових внесків для платників першої і другої груп здійснюється контролюючими органами на основі заяв про вибір ставки єдиного податку, про період щорічної відпустки або про терміни тимчасової втрати працездатності.

Платники єдиного податку третьої групи сплачують податок протягом 10 календарних днів після крайнього строку подання податкової декларації за звітний квартал. Сплата єдиного податку платниками першої — третьої груп здійснюється за місцем податкової адреси.

Платники єдиного податку четвертої групи самостійно розраховують суму податку щорічно станом на 1 січня і подають податкову декларацію до 20 лютого поточного року відповідному контролюючому органу за місцем розташування земельної ділянки та місцезнаходженням платника. Декларація подається за формою, затвердженою відповідно до ст. 46 Податкового кодексу України. Податок сплачується щоквартально протягом 30 календарних днів після завершення податкового (звітного) кварталу за наступними ставками: 10% у I кварталі, 10% у II кварталі, 50% у III кварталі і 30% у IV кварталі.

Фізичні особи-підприємці, які є платниками єдиного податку першої і другої груп, а також платники єдиного податку третьої групи, які не є платниками податку на додану вартість, ведуть облік доходів у довільній формі, відображаючи їх помісячно. Фізичні особи-підприємці третьої групи, які є платниками податку на додану вартість, ведуть облік доходів і витрат також у довільній формі, помісячно.

Платники єдиного податку третьої групи подають декларацію до контролюючого органу в строки, що встановлені для квартального звітного періоду. Фізичні особи-підприємці третьої групи також подають в декларації за IV квартал відомості про суми єдиного внеску, нарахованого, обчисленого і сплаченого відповідно до закону. У податковій декларації платника єдиного

податку третьої групи фізичні особи-підприємці окремо зазначають: 1) обсяг доходу, оподаткований за кожною з обраних ставок єдиного податку; 2) обсяг доходу, оподаткований за ставкою 15% (у разі перевищення обсягу доходу).

Слід зазначити, що цей спеціальний податковий режим дозволяє самостійно вибрати метод оподаткування доходів через єдиний податок, отримавши відповідне свідоцтво, і може застосовуватися паралельно з загальною системою оподаткування. Вибір щодо переходу на єдиний податок повністю залишається на розсуд платника податків.

На даний момент впроваджено використання реєстраторів розрахункових операцій. Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 06.07.1995 № 265/95-ВР визначає реєстратор розрахункових операцій як пристрій або програмно-технічний комплекс, що виконує фіскальні функції та призначений для реєстрації розрахункових операцій при продажу товарів або наданні послуг, а також для обліку операцій з торгівлі валютними цінностями в готівковій формі. До таких реєстраторів належать електронний контрольно-касовий апарат, електронний контрольно-касовий реєстратор, вбудований електронний контрольно-касовий реєстратор, комп'ютерно-касова система, електронний таксометр, автомат з продажу товарів або послуг тощо [206]. Згідно з пунктом 2 ст. 3 зазначеного Закону суб'єкти господарювання, які проводять розрахункові операції у готівковій та/або безготівковій формі (зокрема, через платіжні картки, чеки, жетони тощо) при продажу товарів або наданні послуг у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, а також при прийманні готівки для подальшого її переказу, зобов'язані видавати розрахунковий документ встановленого зразка на повну суму операції особі, яка отримує товар чи послугу, або відмовляється від них. Це стосується і замовлень, які оплачуються через Інтернет [214].

Порядок реєстрації та використання реєстраторів розрахункових операцій

(РРО) регулюється наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження порядків щодо реєстрації реєстраторів розрахункових операцій та книг обліку розрахункових операцій» від 14.06.2016 р. № 547. Згідно з цим наказом реєстрація РРО проводиться в контролюючому органі за основним місцем обліку платника податків шляхом подання реєстраційної заяви. Якщо немає підстав для відмови, контролюючий орган протягом двох робочих днів після отримання заяви приймає рішення про реєстрацію РРО, формує та резервує фіскальний номер у системі ДПС.

Після введення РРО в експлуатацію Центр сервісного обслуговування надсилає до контролюючого органу електронні примірники довідки про опломбування та акта введення РРО в експлуатацію, дотримуючись вимог законодавства у сфері електронного документообігу. Після отримання правильно оформлених документів контролюючий орган протягом наступного робочого дня реєструє РРО в інформаційно-телекомунікаційній системі ДПС та надає суб'єкту господарювання реєстраційне посвідчення РРО через Електронний кабінет або іншими засобами [214].

Крім того, для цілей податкового законодавства до роботодавця прирівнюються юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ чи її представництво), постійне представництво нерезидента або самозайнята особа, які нараховують (виплачують) дохід за виконання роботи та/або надання послуги згідно із цивільно-правовим договором у разі, якщо буде встановлено, що відносини за таким договором фактично є трудовими [167]. Отже, ключовими характеристиками статусу роботодавця у податковому аспекті є таке: а) наявність зобов'язання зі сплати заробітної плати як передумова обов'язку з адміністрування податку; б) легалізація взаємин між суб'єктом, який виконує роботу, та суб'єктом, який виплачує заробітну плату (зовнішньо виражено в обов'язковості укладення трудового або цивільно-правового договору).

Так, керівник бюджетної установи відповідає за організацію ефективної системи внутрішнього контролю за фінансовою та господарською діяльністю цієї установи. Внутрішнім контролем є комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності розпорядника бюджетних коштів і підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління [20]. Хоча за певних умов керівник бюджетної установи має право розпоряджатися публічними фінансами, якщо це передбачено його компетенцією. Таке право у виключних випадках (наприклад, делегування повноважень, публічні закупівлі) є і у приватного роботодавця.

Окремо слід вказати, що роботодавець, незалежно від статусу юридичної особи чи фізичної особи підприємця у відношенні сплати податку на доходи фізичних осіб, має тотожні зобов'язання. Це стосується: обов'язковості подання повідомлення про прийняття працівника на роботу за встановленою формою; подання звіту із ЄСВ за формою (звіт подається щомісячно протягом 20 календарних днів, що настають за останнім днем звітного місяця. У разі якщо останній день строку подання Звіту припадає на вихідний (святковий) день, останнім днем його подання вважається перший після нього робочий день); про суми нарахованої заробітної плати та суми утриманого податку на доходи фізичних осіб і військового збору підприємцям – роботодавці звітують шляхом подання податкового розрахунку; податковий розрахунок подається щокварталу протягом 40 календарних днів, що настають за звітним кварталом. Якщо останній день строку подання припадає на вихідний (святковий) день, останнім днем вважається операційний день, що настає за вихідним або святковим днем (п. 49.20. ст. 49 [167]), тощо. Зауважимо, що відхід від статусу юридичної особи як суб'єкта, що зобов'язаний дотримуватись податкового законодавства, дозволяє змістити ракурс на фізичну особу, що працює в приватного суб'єкта та

державного суб'єкта. Відповідно, податкове зобов'язання по-різному відобразатиметься у їх правовому статусі: в першому випадку його невиконання має наслідком притягнення до кримінальної відповідальності, а в другому – ні.

Характеристика статусу роботодавця з позиції трудового права вказує на те, що роботодавець – це особа, яка укладає трудовий договір з працівником, за яким працівник зобов'язується виконувати роботу, визначену угодою, а роботодавець зобов'язується виплачувати працівникові заробітну плату і забезпечувати умови праці, необхідні для виконання роботи, передбачені законодавством про працю, колективним договором і угодою сторін. Трудовим договором можуть встановлюватися умови щодо виконання робіт, які вимагають професійної та/або часткової професійної кваліфікації, а також умови щодо виконання робіт, які не потребують наявності у особи професійної або часткової професійної кваліфікації (ст. 21 Кодексу законів про працю України) [15]. Таким чином, ключовими ознаками статусу роботодавця в трудовому законодавстві будуть: а) позиціонування як сторони трудового договору; б) наявність зобов'язання сплачувати заробітну плату та забезпечувати належні умови праці.

У контексті дихотомії «приватне право – публічне право» варто наголосити, що податково-трудова правовідносина можуть набувати як приватноправових, так і публічно-правових ознак, що впливає на їх зміст та концепт впорядкування. Відповідно, податковим правом упорядковано публічно-правові аспекти незалежно від виду податку. Трудове законодавство спрямоване передусім на забезпечення приватних інтересів, а для цілей оподаткування – на врегулювання приватноправових аспектів справляння податку на доходи фізичних осіб.

3.4. Співвідношення матеріального та процедурного регулювання в Податковому кодексі України.

Будь-який матеріальний припис, покликаний упорядковувати відносини у певній сфері суспільних відносин, має відповідне процедурне забезпечення.

Зазначимо, що сьогодні у деяких сферах склалася конструкція детального узгодження матеріальних та процедурних (процесуальних) конструкцій упорядкування галузевих відносин. Так, норми Кримінального кодексу України [98] узгоджуються та гарантуються приписами Кримінального процесуального кодексу України [99]. Таке співвідношення обумовило й співіснування окремих кодифікованих галузей законодавства і окремих галузей права. Така ж саме ситуація характеризує і стан узгодження відносин у сфері цивільно-правових відносин [281] та відносин цивільно-процесуального характеру [282]. Аналогічно діють норми цивільного права та цивільного процесу як окремих самостійних правових галузей.

Водночас не у всіх різновидах однорідних суспільних відносин склалася описана ситуація. У багатьох сферах, які є предметом галузевого упорядкування, в одному галузевому акті об'єднуються як матеріальні, так і процедурні норми. Наприклад, в Бюджетному кодексі України, який покликаний упорядковувати бюджетні відносини, окремим інститутом визначено бюджетний процес як сукупність норм, що регулюють окремі його стадії [20]. Так само у Податковому кодексі України відносинам щодо регулювання процедурних аспектів оподаткування присвячено окремий розділ «Адміністрування податків, зборів, платежів» [167].

Тут варто зауважити щодо використання терміна «адміністрування». Так, відповідно до Податкового кодексу України адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування 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 ідентифікацію, 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 законом. На нашу думку, такий підхід законодавця зводить конструкцію адміністрування практично лише до процедурного забезпечення діяльності контролюючих органів. Але ж відносини адміністрування навряд чи логічно розглядати як односуб'єктні, будь-які дії контролюючих органів мають стосуватися процедурних умов реагування на це зобов'язаних суб'єктів. Тобто, процедури адміністрування мають деталізувати процедурні права та обов'язки всіх учасників податкових відносин. До того ж, непослідовним виглядає визначення адміністрування через «сукупність рішень та процедур контролюючих органів». Фактично йдеться про одне і теж, бо рішення контролюючого органу відбувається як наслідок відповідної процедури. І наявність такого рішення породжує або нову процедуру, або деталізацію існуючої, її новий етап.

У найбільш узагальненому вигляді адміністрування податків, зборів, платежів доцільно звести або порівняти із адміністративними процедурами. «Поняття «адміністративна процедура» змістовно наповнено двома термінами. По-перше, ... процедура означає порядок вчинення дій, прийняття актів, логічно впорядкований і спрямований на досягнення певного результату. По-друге, термін «адміністративний» в науці тлумачиться як той, що пов'язаний з управлінням, так і той, що покликаний служити» [1, с. 6]. Відносини адміністративно-процедурного характеру носять управлінський характер, який пов'язаний з ініціативою власних суб'єктів, тоді як на зобов'язаних покладається здебільшого виконання обов'язків. Крім того, останні реалізують значну частину своїх прав саме у відносинах з публічною адміністрацією. Подібний стан природи адміністративних процедур обумовлює і низку ознак її: має правовий характер; деталізує діяльність суб'єкта владних повноважень та зобов'язаних осіб; орієнтована на прийняття адміністративного акта та вирішення конкретної адміністративної справи; передбачає настання відповідних правових наслідків

стосовно вирішення позитивних управлінських справ [1, с. 6–8].

Реалізація податкового обов'язку передбачає узгодження декількох аспектів правового впливу [50, с. 282–284]. Передусім це врахування особливостей на межі галузевих законодавств. Багатоаспектність суспільних відносин породжує системний вплив галузевих законодавств на регулювання схожих за формами прояву таких відносин. Це породжує певні проблеми у визначенні межі, до якої мають застосовуватись одні засоби галузевого законодавства та починає впливати законодавство іншої галузі. Звісно, це обумовлює і низку колізій, і низку проблемних аспектів на рівні судової практики. Як приклад, можна згадати обговорення проблеми віднесення рішень місцевих рад з питань встановлення місцевих податків та зборів до регуляторних актів [108, с. 178–19].

Тривалий час обговорювалась ідея віднесення таких «податкових актів» до складу регуляторного законодавства. Це обумовлювало й ще одну проблему – конфлікт у засобах регулювання, оскільки податковий вплив на поведінку учасників відносин здійснюється шляхом владних наказів, тоді як в основі регуляторного упорядкування можуть бути і приписи диспозитивного характеру. Треба погодитись із тим, що в цьому разі порівнювались два протилежних за природою типи відносин: господарські та адміністративні у контексті їх збігу з відносинами оподаткування. Як вказують дослідники, ключовим у розмежуванні регуляторних актів та рішень органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів є таке: 1) нетотожна сфера регулювання (регуляторні акти регламентують господарські/адміністративні відносини, тоді як акти органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів орієнтоване на регламентацію власне податкових відносин); 2) специфічний суб'єктний склад, на який орієнтовані регуляторні акти (правовий механізм місцевих податків та зборів, які встановлюються рішеннями органів місцевого самоврядування, передбачає набагато ширший

суб'єктний склад на стороні платника податків – не тільки суб'єкти господарювання) [108, с. 186].

Крім цього, ще й з'ясування особливостей справляння податків та зборів із врахуванням узгодження матеріальних та процедурних норм. У подібній ситуації постає фундаментальна аксіома у податковому регулюванні: будь-який матеріальний припис має бути гарантований відповідною процедурою. Визначені матеріальними приписами повноваження, права та обов'язки учасників податкових відносин мають втілюватися в певних діях, відобразити активну поведінку саме через чітке закріплення характеру такої поведінки засобами процедурного регулювання. «... В основі процедурного регулювання податкових відносин знаходиться баланс регулятивних та охоронних призначень правового впливу... Системне регулятивне значення набувається виключно при відповідному процедурному забезпеченні... Поєднання матеріальних та процедурних регулятивних засобів відразу обумовлює і можливість застосування певних охоронних конструкцій, реалізацію правової заборони. Так, порушення процедури постановки на облік платника унеможливорює виділення його як правосуб'єктної особи, забороняє брати участь у податкових відносинах на законних підставах» [110, с. 138–141].

І нарешті, з'ясування змісту та характеру законодавчих норм, які виражають це із врахуванням принципів вимог щодо їх реалізації, нормозастосування. В основі організації поведінки учасників податкових відносин лежить принципова вимога – виконати податковий обов'язок. І тут спостерігаємо певну подвійну орієнтованість правового впливу такого зобов'язального припису. Встановлюючи обов'язок для поведінки одного суб'єкта, така норма гарантує і реалізацію умов щодо утримання від дій, що визначені відповідною правовою заборonoю. Встановлюючи повноваження учасника податкових відносин на вчинення тих чи інших дій, заборона одночасно передбачає і утримання від дій, які унеможливають реалізацію прав

уповноваженої особи [110, с. 131–132].

Показово, що Податковий кодекс України саме через динаміку діяльності визначає податковий обов'язок як обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені законодавством [167]. Фактично податковий обов'язок передбачає послідовність дій щодо з'ясування грошового розміру еквіваленту податкового зобов'язання, дій щодо перерахування коштів до доходної частини відповідного бюджету в рахунок погашення податкового обов'язку та діяльності зобов'язаної особи щодо складання і надання податкової звітності. Тобто, матеріальне значення податкового обов'язку, його правова природа розкривається та гарантується через відповідну сукупність процедур.

Податковий обов'язок виникає у платника податку з моменту настання обставин, з якими цей Кодекс та закони з питань митної справи пов'язують сплату ним податку [167]. Уважаємо, що подібна позиція законодавця потребує певної деталізації. У законодавчій нормі під «обставинами» розуміється певний юридичний факт, який породжує зобов'язальні правовідносини. Науковці зауважують, що пов'язування їх зі сплатою податку платником дещо дезорієнтує, адже сплата податку неможлива без виникнення правовідносин зобов'язання. Таке формулювання створює замкнуте коло, у якому виникнення обставин пов'язується зі сплатою податку, а сплата податку, у свою чергу, неможлива без виникнення означених обставин [252, с. 128].

Зрозуміло, що не можна виключати і ситуації зі зміною податкового обов'язку, яке має гарантуватись також певними процедурними вимогами. По-перше, можуть відбутися зміни законодавства, що вплине на корегування процедур виконання податкового обов'язку. По-друге, зміна режиму (загального чи спеціального) також має проходити разом з корегуванням відповідної процедури. По-третє, не можна виключати і трансформацію податкового обов'язку, що буде пов'язано із зміною зобов'язаного суб'єкта і т. д.

Підставами для припинення податкового обов'язку, крім його виконання, є:

- а) ліквідація юридичної особи; б) смерть фізичної особи, визнання її недієздатною або безвісно відсутньою; в) втрата особою ознак платника податку;
- г) скасування податкового обов'язку у передбачений законодавством спосіб [167].

Фактично, в цій ситуації йдеться про принципову зміну суб'єктного складу податкових правовідносин, або суттєві законодавчі зміни. Водночас найбільш важливим аспектом припинення податкового обов'язку та процедурного забезпечення цього є те, на що спрямовано призначення податкового регулювання в цілому – сплата податку чи збору, своєчасне та повне надходження коштів від цього до доходних частин бюджетів. Виконанням податкового обов'язку визнається сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк [167]. Сплата податку та збору здійснюється платником податку безпосередньо, а у випадках, передбачених податковим законодавством, – податковим агентом, або представником платника податку.

Звісно, процедури нормозастосування передбачають набагато ширше тлумачення та розуміння, ніж безпосереднє формулювання законодавчої норми. Не можна не враховувати в багатьох випадках і змістову колізійність у податковому регулюванні, щодо якої необхідно визначитися при винесенні судового рішення. Конфлікт нормативних приписів вирішується залежно від форми колізії (колізія податково-правових норм одного акта; колізія норм окремих податкових нормативно-правових актів; колізія норм різних актів фінансового законодавства; колізія норм податкового законодавства та норм іншого галузевого законодавства) [111, с. 60–61].

Безумовно, ідеальна форма та засоби нормозастосування орієнтуються на забезпечення правовими засобами поведінки суб'єктів, які чітко та своєчасно додержуються приписів чинного законодавства. Саме тому доктринальне регулювання податкових відносин передбачає «упорядкування такої поведінки

учасників відносин, яка будується на чіткому додержанні приписів чинного податкового законодавства..., проте доктринальні положення не можуть не торкатися засадничих проблем відступу від правових приписів суб'єктами правових відносин» [102, с. 20]. Реалізація доктрини забезпечення правового порядку у податкових відносинах об'єктивно має враховувати як поведінку осіб, які додержуються приписів законодавства, так і осіб, які їх порушують.

Багатоаспектність податкових відносин із урахуванням вказаного чітко виражається в практиці вирішення податкових спорів, надає практичної значущості як безпосередньо приписам податкових законодавчих норм, так і стабільності судової практики. Аналіз та врахування судової практики набуває у податкових відносинах певних особливостей. Однією із таких особливостей є неможливість розгляду податкових спорів у режимі міжнародного-комерційного арбітражу [112, с. 55]. Водночас системний «вихід» податкових спорів на рівень міждержавних відносин, взаємовідносин між суб'єктами різної територіальної юрисдикції обумовлює або внесення змін до такого законодавства, або відповідне корегування задля надання міжнародного акценту нормам матеріальних та процедурних кодексів України. Зрозуміло, що це обумовлює і деталізацію приписів податкового законодавства, які спрямовують свій вплив на упорядкування податкових відносин у межах держави. Про це свідчить практика вирішення спорів про скасування податкових повідомлень-рішень в особливих умовах.

З'ясовуючи обставини реалізації контрольних дій, проведення податкових перевірок при вирішенні таких спорів, важливо враховувати декілька моментів [272]. По-перше, який різновид податкової перевірки пов'язується із несприятливими наслідками для платника податку в конкретних умовах конкретного періоду. Найчастіше при аналізі судової практики йдеться про проведення документальної планової виїзної перевірки. Оцінюючи поведінку зобов'язаних осіб, контролюючі органи мають проводити перевірки як

контрольні дії за наявності відповідних підстав [106, с. 395–409]. Залежно від різновиду перевірки відповідними процедурами організується поведінка особи, яку перевіряють, та особи, яка перевіряє. При цьому процедурна організація порядку проведення податкових перевірок має розглядатись і як певна обмежувальна форма для реалізації контролюючих дій податковими органами на власний розсуд, як запобіжник порушення процедури податкового контролю.

По-друге, треба з'ясувати чи здійснювались такі контролюючі заходи під час мораторію на проведення документальних та фактичних перевірок. Важливо мати на увазі, що подібні перевірки не може бути здійснено з порушенням ст. 522 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України. Цією статтею встановлюється мораторій на проведення документальних та фактичних перевірок на період з 18.03.2020 року по останній календарний день місяця (включно), в якому завершується дія карантину. Цей припис діяв на всій території України з метою запобігання поширенню коронавірусної хвороби. Саме тому результати податкової перевірки, яку було проведено в цей період, не можуть бути використані при складанні податкових повідомлень-рішень.

По-третє, у межах дослідження важливо з'ясувати, з яким типом відносин (публічних чи приватних) має пов'язуватись негативний для платника висновок контролюючих органів. Особливість цього аспекту визначається з тим, що формально досліджуються відносини банкрутства, регулювання яких забезпечується засобами приватноправового впливу. Але метою висновків на підставі такого аналізу є з'ясування саме податкових аспектів діяльності відповідних суб'єктів відносин. Оцінка системи та комплексності у податковому регулюванні має відбуватись із чітким додержанням та збереженням галузевих принципів. Комплексне регулювання не може руйнувати узгоджений вплив єдиних за методом регулювання інститутів та підгалузей. «При цьому важливо мати на увазі, що подібна комплексність, поєднуючи сукупність знань, не

збігається із комплексністю правового регулювання», – стверджують дослідники [102, с. 16]. Межа публічного та приватного в цих умовах, звісно, має враховуватись та узгоджуватись, але засадничим критерієм при цьому має бути саме податковий акцент в оцінці ситуації і розв'язанні спору.

По-четверте, принциповим при розв'язанні подібного спору є зв'язок процедури проведення перевірки з її наслідками у формі податкового повідомлення – рішення. У цьому сенсі позиція скаржника доволі часто ґрунтується на тому висновку, що проведення перевірки не перебуває в причинно-наслідковому зв'язку з податковим повідомленням-рішенням. Податкове повідомлення – рішення є фактом, що породжує відповідні негативні наслідки щодо платника, тоді як проведення перевірки контролюючими органами виступає процедурою виявлення фактів, що свідчать про порушення платником норм податкового законодавства.

В основі висновків Великої Палати Верховного Суду щодо такої категорії справ знаходилось декілька обставин [272]: а) безпідставна регламентація процесуальних відносин матеріальними нормами перешкоджає принципу правової визначеності; б) визначення юрисдикції забезпечується процесуальними кодексами; в) звернення до суду в подібних відносинах здійснюється з майновими вимогами до боржника; г) в умовах дослідження правової природи спірних правовідносин процесуальні норми мають превалююче значення. Враховуючи це, представники господарських судів прийшли до висновку, що спір про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення має розв'язуватись за правилами господарської юрисдикції. Такий висновок було зроблено, позаяк за наслідком розгляду такого спору у податкового органу може виникнути право на стягнення з боржника певної грошової суми, тобто відповідне майнове право в розумінні цивільного законодавства [281].

«Податкові процесуальні норми... акцентують свій вплив безпосередньо на

встановленні та забезпеченні порядку вирішення податкових спорів. Реалізація цього порядку здійснюється шляхом встановлення меж належної на можливої поведінки зобов'язаних учасників та повноважень органів, які представляють публічного суб'єкта, порядку здійснення певних процесуальних дій, ведення процесу» [252, с. 240]. На етапі вирішення податкових спорів за межами процедур апеляційного адміністративного оскарження принципового значення набуває принципи та межа визначення юрисдикції. Конкуренція норм адміністративних [85] та господарських кодифікованих актів [38] породжує цілу низку підстав конфлікту юрисдикцій. Виважене врахування підстав процедур розв'язання податкових спорів у режимі адміністративної юрисдикції [85], відмова від ревізії юрисдикційних критеріїв означає формування збалансованої конструкції захисту прав та інтересів учасників податкових відносин.

Саме тому розгляд усіх майнових спорів, стороною в яких є боржник, у справі про банкрутство має відбуватися виключно у господарському суді. Аргументація подібного висновку пов'язується з тим, що «законодавець мав на меті сконцентрувати розгляд всіх майнових та грошових вимог за участі боржника саме у межах процедури банкрутства» [272]. На підставі цього забезпечується повнота застосування відповідних процедур. Виходячи з цих обставин, визнання протиправним та скасування податкового повідомлення–рішення розглядається як майновий спір боржника у межах провадження у справі про банкрутство [87].

На перший погляд видається, що в подібній ситуації йдеться виключно про майнові відносини. Порухення законодавства та майнові стягнення незалежно від того, перебуває особа у режимі банкрутства чи не перебуває, призводить до певних майнових втрат та корегування майнового стану особи. Аналогічні майнові втрати відбуваються і у разі стягнень за наслідками проведення податкової перевірки. Але важливо, на наш погляд, розмежовувати підстави виникнення майнових наслідків. Одна річ, коли відповідні майнові наслідки і

майнові спори виникають із відносин укладання договорів, правочинів, що є сферою приватноправового регулювання. Зовсім інше, коли певні майнові наслідки пов'язуються із реалізацією повноважень владного суб'єкта, що є сферою упорядкування публічно-правовими засобами. З огляду на це в першому випадку вирішення спору має відбуватися у режимі господарської юрисдикції, тоді як в другому маємо справу з публічно-правовим спором, який слід вирішувати у режимі адміністративної юрисдикції.

Водночас існує й альтернативна позиція, яка, на наш погляд, характеризується більш вагомими аргументами [145]. Винятковість правової проблеми в цій ситуації пов'язується як з кількісними, так і з якісними критеріями. Кількісний чинник характеризує певну системність, бо правова проблема має місце у невизначеній кількості спорів, а не характеризується одним або двома прикладами. Якісний чинник свідчить про відсутність сталої судової практики в цих питаннях, то ж це винятково правова проблема. Остання деталізується невизначеністю на рівні нормативного регулювання, застосуванням аналогії закону чи права, доцільністю забезпечення принципу пропорційності і на підставі цього досягненням належного балансу інтересів учасників справи.

На складність визначення поняття публічного інтересу звертають увагу чимало дослідників [29, с. 81]. При цьому увага фокусується на обов'язковому врахуванні конкретних обставин щодо визначення публічного інтересу. Це обумовлюється як обставинами трансформації суб'єктного складу податкових правовідносин, так і змістовною динамікою податкових відносин. «Публічний інтерес – це інтерес соціальної спільності, що визначений та задоволений державою. Визнання публічності інтересу здійснюється шляхом його правового (юридичного) забезпечення (закріплення в нормах і встановленні механізму реалізації)» [36, с. 33]. Треба мати на увазі, що публічність подібного типу інтересу обумовлює багаторівневість: а) інтереси суспільства; б) інтереси

держави; в) інтереси територіальних громад; в) інтереси органів, які представляють держави та територіальні громади.

На системність природи публічного інтересу звертає увагу і О. А. Музика-Стефанчук, підкреслюючи, що він являє собою інтерес населення в цілому, інтереси громадян, корпоративні та національні інтереси, інтереси держави, державної безпеки [136, с. 338]. Погоджуючись з подібним визначенням системності публічного інтересу, треба мати на увазі, що більша частка його призначень реалізується саме державою [124, с. 96]. Це зрозуміло виходячи з того, що держава як раз і виступає тим механізмом, який лежить в основі організації життєдіяльності, функціонування суспільства в цілому.

Саме тому в цих умовах принципового значення набуває досягнення балансу інтересів при формуванні загального знаменника, який би ефективно упорядковував подолання всіх суперечностей між призначенням та спрямованістю кожного різновиду інтересу. Треба погодитись з тим, що зіткнення інтересів індивідів, суспільства і держави у фінансовій системі неминуче, однак завдання держави – досягти відповідного балансу, максимально задовольняючи публічний інтерес у сфері фінансів, мінімізувати при цьому негативні наслідки для приватних інтересів [12, с. 158–159]. Ось тому об'єктивні підстави формування балансу інтересів у податкових відносинах пов'язується з: а) певними конституційними обмеженнями; б) відповідністю вимогам справедливості; в) неможливістю обмеження змісту конституційних норм і тощо [30, с. 125–126].

Важливо в таких умовах враховувати те, що спори у справах між платником податків і контролюючим органом щодо правомірності нарахування податкових зобов'язань, стягнення пені, збитків, інфляційних витрат і т. д. стосуються передусім перевірки законності дій суб'єкта владних повноважень. Це як раз і є свідченням публічно-правового характеру такого спору, що обумовлює його розгляд саме у режимі адміністративної юрисдикції [172]. До прийняття

Постанови позиція Великої Палати Верховного Суду спиралася на зміни в Кодексі України з процедур банкрутства. Внесення цих змін зумовило концентрацію усіх майнових та окремих немайнових вимог у межах судової процедури банкрутства і передачу справ щодо цього до судів господарської юрисдикції.

Стаття 7 Кодексу України з процедур банкрутства передбачає участь суб'єкта владних повноважень як відповідача у спорі, який вирішується у межах справи про банкрутство. Водночас предметом спору при оскарженні податкових повідомлень–рішень є не з'ясування особистостей майнового стану чи майнових наслідків для учасників відносин, а правомірність дій та рішень суб'єкта владних повноважень. В умовах коли йдеться про вирішення майнового спору, такий орган не виконує управлінських функцій і виступає у спірних правовідносинах кредитором. А при оскарженні податкових повідомлень–рішень податковий орган реалізує свої владні управлінські повноваження і не виступає кредитором.

Поділяємо твердження, що через визначення повноваження контролюючого органу закріплюється можливість різних варіантів його поведінки у межах закону, що об'єктивно обумовлює розсуд у податковому регулюванні. Принципово важливим при цьому є те, що реалізація повноваження ґрунтується на тих варіантах, які чітко закріплені у Законі, а не визначаються суб'єктом владних повноважень [110, с. 133–134]. Закріплюючи за суб'єктом відповідні повноваження, йому надається право діяти відповідним чином щодо оцінки поведінки інших суб'єктів (часто при цьому закріплюються відповідні обов'язки суб'єктів, що суперечать владному органу). Водночас закріпленням конкретних повноважень держава й встановлює певні межі, за які владний суб'єкт не має право виходити; так встановлюється відповідний запобіжник владного свавілля.

Посилання на законодавство щодо процедур банкрутства не означає ігнорування та неврахування норм відповідних процесуальних кодексів [38].

Саме останньому є сенс віддавати перевагу над кодексом, що містить консолідовані норми матеріального права, яким встановлюються умови та порядок відновлення платоспроможності боржника юридичної особи або визнання його банкрутом [87]. Подібна оцінка законодавчих колізій, безумовно, вимагає чіткого аналізу та розмежування галузевих законодавчих приписів. Однак не можна не враховувати і правову природу цих відносин, виходячи з того, що чинні законодавчі норми можуть бути викладені недосконало, поверхово. Саме врахування правової природи, сутності явища як раз і може допомогти оцінити ситуацію та зробити виважений, послідовний і об'єктивний висновок щодо вирішення справи.

3.5. Співвідношення норм Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України

Податкове та адміністративне право є двома ключовими гілками публічного права, що тісно взаємодіють між собою у процесі регулювання відносин, пов'язаних з оподаткуванням. В Україні, як і в багатьох інших державах, податкове право розвивається у тісній взаємодії з адміністративним правом, що дозволяє ефективніше регулювати фінансові відносини та забезпечувати державні інтереси.

Податкові норми реалізуються через адміністративні процедури, а органи, що здійснюють податковий контроль, діють у межах адміністративного права. Спробуємо простежити це співвідношення. Податкова адміністрація – це діяльність Державної податкової служби України, що регулюється як податковим, так і адміністративним законодавством; процедури перевірок, аудитів та примусового стягнення податків здійснюються відповідно до адміністративних норм. Адміністративні санкції у сфері оподаткування, порушення податкового законодавства можуть призвести до застосування адміністративних санкцій, таких як штрафи, арешт майна та інші заходи

примусового характеру. До того ж, платники податків мають право оскаржити рішення податкових органів у адміністративному порядку, що свідчить про тісний зв'язок між податковим та адміністративним правом [151].

Податкові та адміністративні правовідносини є ключовими складовими правової системи України, оскільки вони забезпечують ефективне функціонування держави та її взаємодію з суб'єктами господарювання і громадянами. Ці правовідносини виникають у зв'язку з регулюванням податкових обов'язків, контролем за їх виконанням, а також захистом прав платників податків.

Податкові правовідносини виникають у процесі встановлення, стягнення та контролю за податками та зборами. В Україні податкові відносини відіграють ключову роль у формуванні економічної стабільності та розвитку суспільства. Їх регулювання здійснюється через систему правових норм, що визначають права та обов'язки учасників цих відносин, а також процедури справляння податків. Вони включають у себе взаємодію між державою в особі податкових органів та платниками податків. Основними елементами податкових правовідносин є: суб'єкти: держава, податкові органи, платники податків, а також треті особи, що мають обов'язки щодо сплати податків; об'єкти: дії, пов'язані зі сплатою податків, поданням звітності, контролем та відповідальністю за порушення податкового законодавства; зміст: права та обов'язки суб'єктів правовідносин, включаючи право держави на отримання податків та обов'язок платника сплатити їх у визначений строк [262, с. 38].

Регулювання податкових відносин є ключовим елементом державної діяльності, спрямованої на забезпечення фінансової стабільності та соціально-економічного розвитку країни. Теоретичні основи регулювання податкових відносин включають в себе аналіз їх поняття, правової природи, а також методів і принципів регулювання, що застосовуються в Україні та на міжнародному рівні [89, с. 183].

Основними ознаками правової природи податкових відносин є:

- 1) імперативний характер: податкові відносини регулюються імперативними нормами права, що не допускають відхилень або угод між суб'єктами;
- 2) односторонність обов'язку: платники податків зобов'язані виконувати свої обов'язки незалежно від власної волі або бажань;
- 3) відповідальність за порушення: за невиконання або неналежне виконання податкових обов'язків передбачена юридична відповідальність, включаючи фінансові санкції та кримінальну відповідальність [126, с. 15].

Принципи регулювання податкових відносин визначають основні напрями діяльності держави у сфері оподаткування, забезпечуючи справедливість, рівність, прозорість та ефективність податкової системи. Основними принципами науковці визначають: законність (усі податкові відносини мають регулюватися виключно на підставі закону); справедливість (податкова система має бути справедливою і не створювати надмірних податкових тягарів); прозорість (процеси нарахування та сплати податків мають бути прозорими та зрозумілими для платників податків) [101, с. 29].

Роль Податкового кодексу України в регулюванні податкових відносин полягає у такому:

1. Податковий кодекс України виконує функцію правової основи для нарахування податків та зборів. Він чітко визначає, які доходи підлягають оподаткуванню, які об'єкти є основою для розрахунку податків, а також встановлює порядок визначення та нарахування податкових зобов'язань. Це забезпечує прозорість і зрозумілість податкових відносин для всіх учасників [83, с. 133].

2. Податковий кодекс України визначає порядок адміністрування податків, що включає збір, облік, контроль за сплатою податків, а також застосування санкцій у разі порушення податкового законодавства. Це дозволяє державі ефективно контролювати процеси оподаткування та забезпечувати своєчасне

надходження коштів до бюджету.

3. Податковий кодекс України також передбачає процедури вирішення спорів, що виникають у податкових відносинах. Це включає можливість досудового оскарження рішень податкових органів, а також судовий захист прав платників податків. Такі механізми гарантують справедливе та неупереджене розв'язання конфліктних ситуацій [167].

У свою чергу адміністративні правовідносини у сфері оподаткування є частиною публічного права і охоплюють діяльність державних органів, спрямовану на забезпечення виконання податкового законодавства. Вони регулюють взаємодію між державою та її громадянами, а також між державними органами у процесі виконання ними своїх функцій. У сучасній юридичній науці України ці відносини мають важливе значення для забезпечення правопорядку, захисту прав і свобод громадян, а також ефективного функціонування державних інститутів.

Ці правовідносини можуть включати: – контролюючі правовідносини (діяльність податкових органів щодо контролю за правильністю нарахування та своєчасністю сплати податків); – накладення санкцій (правовідносини, пов'язані з притягненням до відповідальності за порушення податкового законодавства); – спори між платниками податків і податковими органами (адміністративні судові процеси, що виникають внаслідок оскарження рішень податкових органів) [6, с. 3].

Основними елементами адміністративних правовідносин є: 1. Об'єкт: діяльність органів виконавчої влади та місцевого самоврядування, що пов'язана з реалізацією адміністративних повноважень; 2. Суб'єкти: державні органи, посадові особи, громадяни, юридичні особи; 3. Зміст: права та обов'язки суб'єктів адміністративних відносин, їх відповідальність за порушення адміністративного законодавства.

Регулювання адміністративних правовідносин в Україні опирається на такі

принципи, що визначають основні засади діяльності органів публічної влади:

1. Законності – усі адміністративні відносини мають будуватися на підставі закону, що забезпечує правову визначеність та захист прав учасників цих відносин;
2. Прозорості та відкритості – діяльність органів публічної влади має бути зрозумілою та доступною для громадян, що забезпечує підвищення довіри до влади;
3. Ефективності – адміністративні відносини повинні бути спрямовані на досягнення реальних результатів із мінімальними витратами ресурсів [4, с. 41–42].

Правова природа адміністративних правовідносин базується на публічно-правових засадах, що передбачають підпорядкованість одного суб'єкта іншому (влада-підпорядкування). Ці відносини характеризуються примусовістю та наявністю специфічних методів державного впливу.

Основні ознаки правової природи адміністративних правовідносин:

- 1) владно-розпорядчий характер: адміністративні відносини виникають у зв'язку з реалізацією державних владних повноважень, де один із суб'єктів має владні повноваження;
- 2) імперативність норм: адміністративні правовідносини регулюються імперативними нормами, що не допускають відхилень або угод між суб'єктами;
- 3) адміністративний примус: держава має право застосовувати примусові заходи для забезпечення виконання адміністративних обов'язків [10, с. 82].

Теоретичними засадами співвідношення норм Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України є те, що поняття податкового і адміністративного права є фундаментальними для розуміння співвідношення цих норм. Податкове право охоплює регулювання всіх аспектів податкових відносин, починаючи від визначення податків та зборів, і закінчуючи процедурою їх стягнення. Податковий кодекс України є основним нормативним актом, що регулює ці питання.

А от адміністративне право визначає процедури, що забезпечують розгляд

справ у сфері публічного права, зокрема податкових спорів. Кодекс адміністративного судочинства України як спеціалізований кодекс забезпечує механізм розгляду і вирішення адміністративних справ, включаючи ті, що пов'язані з податками. Це забезпечує єдину процедуру для оскарження рішень органів податкового контролю та захисту прав платників податків [78, с. 51–52].

Як уже зазначалося, українське податкове законодавство та адміністративне судочинство є основними елементами регулювання правовідносин у сфері оподаткування. Податковий кодекс України та Кодекс адміністративного судочинства України виконують важливу роль у забезпеченні законності та захисту прав і свобод платників податків.

Податкове право та адміністративне право мають різні, але взаємопов'язані завдання. Податковий кодекс України регулює порядок нарахування, сплати та контролю за податками та зборами, а також встановлює відповідальність за порушення податкового законодавства. Натомість Кодекс адміністративного судочинства України визначає правила розгляду справ, що виникають з публічно-правових відносин, зокрема у сфері оподаткування [4, с. 208].

Співвідношення норм Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України є ключовим аспектом правового регулювання відносин щодо справляння податків та зборів. Зважаючи на важливість податкових правовідносин, ефективне функціонування державного апарату, а також захист прав платників податків вимагають чіткого визначення та дотримання норм, що регулюють ці відносини. У цьому контексті належний аналіз і розуміння правових механізмів, закладених у Податковому кодексі України та Кодексі адміністративного судочинства України, є важливими для забезпечення правопорядку та справедливості у сфері податкового права.

Однак ці два нормативно-правові акти мають як спільні, так і відмінні площини, що потребують глибокого аналізу. Однією з основних спільних ознак Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства

України є їхня спрямованість на регулювання правовідносин, пов'язаних із забезпеченням законності у сфері оподаткування та захисту прав платників податків. Проте ця спільність не обмежується лише загальними цілями.

Ці кодекси надають правові механізми для захисту інтересів платників податків. Тобто ці два кодекси функціонують в єдиній системі правового регулювання, де Податковий кодекс України визначає основні правила поведінки суб'єктів оподаткування, а Кодекс адміністративного судочинства України забезпечує механізми судового захисту цих суб'єктів. Обидва кодекси передбачають правові гарантії для платників податків. Податковий кодекс України встановлює права та обов'язки платників податків, а також правила адміністрування податків. Водночас Кодекс адміністративного судочинства України визначає порядок судового оскарження рішень, дій або бездіяльності податкових органів. Це створює цілісну систему правового захисту, де судовий контроль виступає важливим інструментом забезпечення законності у сфері оподаткування [238].

Обидва кодекси опираються на принцип законності, що передбачає обов'язкове дотримання податкового законодавства та можливість його оскарження в адміністративних судах. Податковий кодекс України регламентує порядок нарахування, сплати та стягнення податків відповідно до закону, тоді як Кодекс адміністративного судочинства України забезпечує можливість судового оскарження рішень податкових органів, що порушують законні права платників податків. Принцип законності забезпечує рівновагу між правами держави та правами платників податків, сприяючи формуванню довіри до податкової системи та правосуддя [46, с. 334].

Крім того, обидва кодекси встановлюють чіткі процесуальні правила, що мають на меті забезпечити належне виконання податкових зобов'язань і захист прав платників податків у разі виникнення спорів.

Одним із ключових спільних завдань є захист прав платників податків.

Податковий кодекс України дає чіткі вказівки щодо обов'язків платників податків, водночас встановлюючи можливість захисту їхніх прав через суд. Це забезпечується завдяки нормам Кодексу адміністративного судочинства України, які передбачають порядок оскарження рішень податкових органів. Така взаємодія сприяє дотриманню законності та забезпеченню справедливості у правовідносинах між державою та платниками податків.

Ще одним важливим спільним аспектом є процедурні норми, що встановлюють порядок здійснення податкового контролю та вирішення податкових спорів. Податковий кодекс України встановлює процедури проведення перевірок, обов'язкових для дотримання платниками податків, тоді як Кодекс адміністративного судочинства України забезпечує можливість оскарження рішень податкових органів у суді, що створює механізм балансу між правами держави та платників податків [163, с. 106–114].

Податковий кодекс України встановлює чіткі правила і процедури для здійснення податкових операцій, що включають відкритість у нарахуванні податків та стягненні податкових зобов'язань. Кодекс адміністративного судочинства України гарантує публічність розгляду адміністративних справ, що дозволяє громадськості слідкувати за правовою процедурою та забезпечує відкритість судових рішень.

Судова практика також відіграє важливу роль у забезпеченні ефективної взаємодії норм Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України. Рішення адміністративних судів, що приймаються на основі норм Кодексу адміністративного судочинства України, сприяють правильному тлумаченню та застосуванню норм Податкового кодексу України. Це створює передумови для формування єдиної судової практики у справах, що стосуються оподаткування, та забезпечує передбачуваність правозастосування, що є ключовим елементом правової визначеності у сфері оподаткування. Крім того, це забезпечує двоступеневу систему захисту прав платників податків:

спочатку через адміністративні процедури, а потім через судовий контроль, що дозволяє забезпечити всебічний та об'єктивний розгляд справ [46, с. 335].

Незважаючи на спільну мету, Податковий кодекс України та Кодекс адміністративного судочинства України мають суттєві відмінності, зумовлені різною сферою їх застосування та різним предметом правового регулювання, а саме:

1. Податковий кодекс України регулює відносини, пов'язані зі встановленням, нарахуванням і сплатою податків, тоді як Кодекс адміністративного судочинства України регулює порядок вирішення спорів між платниками податків і податковими органами у судах. Ця різниця у предметі регулювання зумовлює відмінності у підходах до вирішення спорів. Податковий кодекс України орієнтований на адміністративні процедури, такі як податкові перевірки, нарахування податкових зобов'язань та стягнення податків. Кодекс адміністративного судочинства України, навпаки, регулює судові процедури, пов'язані з оскарженням рішень податкових органів.

2. Податковий кодекс України встановлює правила адміністративного розгляду податкових спорів на досудовому етапі. Це включає можливість подання скарг на рішення податкових органів у вищестоящі органи та вимогу дотримання адміністративних процедур перед зверненням до суду. Кодекс адміністративного судочинства України ж регулює процедури судового розгляду податкових спорів, включаючи подання позову до адміністративного суду, проведення судового розгляду, винесення судового рішення та оскарження цього рішення в апеляційному та касаційному порядку. Ця різниця у процесуальних підходах відображає різні стадії вирішення податкових спорів: досудову, регульовану нормами Податкового кодексу України, та судову, що регулюється Кодексом адміністративного судочинства України.

3. Податковий кодекс України передбачає прийняття податковими органами рішень щодо нарахування податкових зобов'язань, проведення

перевірок та стягнення податків, ці рішення мають адміністративний характер і підлягають обов'язковому виконанню платниками податків. Тоді як Кодекс адміністративного судочинства України регулює винесення судових рішень щодо правомірності дій податкових органів. Судові рішення є обов'язковими для виконання всіма суб'єктами правовідносин і можуть змінювати або скасовувати адміністративні рішення, прийняті на основі норм Податкового кодексу України.

До того ж, важливою відмінністю є підходи до врегулювання спорів. Податковий кодекс України встановлює адміністративний порядок вирішення спорів на досудовому етапі, що включає подання скарг до податкових органів. А Кодекс адміністративного судочинства України передбачає можливість звернення до суду після вичерпання всіх адміністративних процедур, що забезпечує додатковий рівень захисту прав платників податків [4, с. 155].

Саме тому важливо, що норми Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України часто взаємодіють у процесі вирішення податкових спорів. У цьому контексті виникає потреба у визначенні меж і правового режиму цих норм, а також у їх правильному застосуванні у конкретних правових ситуаціях. Податковий кодекс України містить детальні положення щодо порядку сплати податків, зборів, штрафних санкцій та пені. Він також регулює питання, пов'язані з перевітками платників податків, процедурами податкового контролю та застосуванням санкцій за порушення податкового законодавства. Основним принципом Податкового кодексу України є забезпечення рівності усіх суб'єктів податкових правовідносин перед законом. Податковий кодекс України передбачає, що у разі виникнення спору між платником податків та органом державної податкової служби платник податків має право звернутися до суду з позовом про оскарження рішень, дій або бездіяльності податкових органів. Такі спори, як правило, розглядаються в адміністративних судах згідно з нормами Кодексу адміністративного судочинства України [167].

Говорячи про співвідношення норм норми Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України в контексті судового розгляду податкових спорів, слід зауважити, що останній визначає процедуру, за якою суди мають розглядати податкові спори, забезпечуючи при цьому права платників податків та держави.

Першорядним є питання визначення юрисдикції адміністративних судів щодо податкових спорів. Кодекс адміністративного судочинства України визначає адміністративний суд як єдиний орган, який має право вирішувати спори, що виникають з публічно-правових відносин у сфері оподаткування. Це підкреслює важливість адміністративного судочинства у системі податкових правовідносин [278, с. 22]. Важливою особливістю є те, що Кодекс адміністративного судочинства України передбачає спеціальні правила щодо доказування у справах, що стосуються податкових спорів. Це обумовлено специфікою податкових правовідносин, де докази часто мають фінансовий характер і вимагають спеціальних знань для їх оцінки [85].

На практиці співвідношення норм Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України виявляється через механізми судового захисту прав платників податків. Наприклад, Кодекс адміністративного судочинства України передбачає можливість звернення до суду з адміністративним позовом протягом шести місяців з моменту, коли платник податків дізнався або мав дізнатися про порушення своїх прав. Податковий кодекс України, зі свого боку, встановлює терміни для оскарження рішень податкових органів, що також впливає на судову процедуру [131, с. 126]. Також Податковий кодекс України передбачає можливість оскарження податкових рішень в адміністративному порядку до подання позову в суд. Цей механізм дозволяє платнику податків спочатку звернутися до вищих органів податкової служби для перегляду рішення, а вже після цього до суду.

У Податковому кодексі України основні суб'єкти правовідносин – платники

податків та податкові органи, які здійснюють нарахування та стягнення податків. Кодекс же адміністративного судочинства України передбачає участь у правовідносинах адміністративного суду як основного суб'єкта, що розглядає спори між платниками податків і податковими органами. Ця відмінність відображає різні ролі суб'єктів правовідносин у процесі регулювання податкових спорів: адміністративний орган у Податковому кодексі України та судовий орган у Кодексі адміністративного судочинства України.

Також потрібно зазначити, що взаємодія норм Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України проявляється через різні аспекти адміністративного судочинства. Практичні аспекти цієї взаємодії включають: а) процедурні правила. Кодекс адміністративного судочинства України встановлює чіткі правила щодо подання і розгляду адміністративних позовів, включаючи ті, що стосуються податкових справ. Податковий кодекс України визначає порядок оскарження рішень податкових органів, що вплине на процедуру, визначену Кодексом адміністративного судочинства України; б) документування та доказування. Податкове законодавство передбачає різні вимоги до документування податкових зобов'язань і доказування у разі спору. Кодекс адміністративного судочинства України адаптує ці вимоги до судового процесу, що включає особливості збору і подання доказів; в) право на захист. Кодекс адміністративного судочинства України гарантує платникам податків право на судовий захист, а Податковий кодекс України визначає конкретні механізми для реалізації цього права. Це включає можливість апеляційного оскарження рішень податкових органів у судовому порядку; г) своєчасність розгляду справ. Важливим аспектом є дотримання термінів для подачі позовів та розгляду справ. Кодекс адміністративного судочинства України визначає строки, в які мають бути подані позови, а також терміни для розгляду справ у судах. Це важливо для забезпечення ефективного правосуддя та захисту прав платників податків [46, с. 335].

Проте взаємодія між нормами Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України часто супроводжується конфліктами та колізіями, що створює проблеми у правозастосуванні. Конфлікти між нормами двох кодексів можуть виникати через різне трактування прав та обов'язків платників податків, а також через невизначеність процедурного порядку вирішення податкових спорів. Такі колізії можуть проявлятися у різних формах, зокрема у суперечливих положеннях щодо строків подання скарг або різному підході до доказової бази [285, с. 147]. Колізії можуть виникати через відмінності у підходах до регулювання податкових правовідносин та адміністративного судочинства. Зокрема, Податковий кодекс України часто орієнтований на фіскальні інтереси держави, тоді як Кодекс адміністративного судочинства України покликаний захищати права платників податків, що може призводити до суперечностей [120, с. 47].

Одним з найпоширеніших предметів конфлікту між Податковим кодексом України та Кодексом адміністративного судочинства України є питання строків давності для притягнення до відповідальності та оскарження рішень податкових органів. Податковий кодекс України встановлює строки давності для притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства. Наприклад, відповідно до ст. 102 Податкового кодексу України загальний строк давності становить 1095 днів (три роки) [167]. А от Кодекс адміністративного судочинства України визначає інші строки для подання адміністративних позовів, наприклад, шість місяців з моменту, коли особа дізналася або могла дізнатися про порушення її прав [85].

Податковий кодекс передбачає різні процедури для підтвердження обґрунтованості податкових зобов'язань та визначення бази оподаткування. Однак, Кодекс адміністративного судочинства України встановлює загальні принципи адміністративного судочинства, що можуть включати більш широке тлумачення доказів та процедурних прав, ніж це передбачено Податковим

кодексом України.

Саме тому невирішеність колізій між нормами Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України може призводити до неоднозначних судових рішень, що в свою чергу створює ризик для правової визначеності та стабільності. Це може негативно впливати на правовий режим регулювання податкових відносин і підірвати довіру до системи правосуддя. Колізії між нормами можуть ускладнювати процес податкового адміністрування, знижуючи ефективність роботи податкових органів та судів. Це, зокрема, стосується затримок у вирішенні податкових спорів, що може призводити до додаткових витрат для платників податків та держави [15, с. 148].

Основними шляхи вирішення конфліктів та колізій дослідники називають таке: 1. Гармонізація законодавства – це може бути досягнуто шляхом внесення змін до законодавства, спрямованих на усунення суперечностей та узгодження правових норм. 2. Уніфікація правозастосування – це може бути досягнуто через роз'яснення Верховного Суду щодо застосування норм Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України, що сприятиме формуванню сталої судової практики. 3. Посилення ролі судової влади – судді мають активно застосовувати принципи верховенства права та справедливості, враховуючи як інтереси держави, так і права платників податків [31, с. 107–109].

Конфлікти та колізії між нормами Податкового кодексу та Кодексу адміністративного судочинства є серйозною проблемою для правового регулювання відносин щодо справляння податків та зборів в Україні. Щоб унеможливити їх, варто застосувати комплексний підхід, що включає гармонізацію законодавства, уніфікацію правозастосування та посилення ролі судової влади. Це дозволить також забезпечити правову визначеність та підвищити ефективність податкового адміністрування в Україні [4, с. 31].

Безперечно, податкові спори є невід'ємною частиною правової системи будь-якої держави, адже вони стосуються важливих питань наповнення

державного бюджету та справедливого розподілу податкового навантаження. Вирішення таких спорів через адміністративне судочинство є серйозним механізмом захисту прав платників податків. Однак різні країни мають свої підходи до вирішення податкових спорів, що обумовлено відмінностями в правових системах, традиціях та економічних умовах [253, с. 85].

У Німеччині податкові спори вирішуються через спеціалізовані адміністративні суди. Першою інстанцією є фінансові суди (Finanzgerichte), які розглядають спори між платниками податків та податковими органами. Рішення фінансового суду може бути оскаржене в Федеральному фінансовому суді (Bundesfinanzhof), який є вищою судовою інстанцією у податкових спорах [25].

Особливістю німецької системи є те, що всі судді в фінансових судах мають спеціалізацію у податковому праві. Це забезпечує високу якість судових рішень і сприяє справедливому вирішенню спорів. Крім того, в Німеччині широко використовуються альтернативні способи вирішення податкових спорів, такі як медіація [4, с. 215–216].

У Франції податкові спори розглядаються в адміністративних судах загальної юрисдикції, але з певною спеціалізацією. Першою інстанцією є адміністративні трибунали (Tribunaux administratifs), рішення яких можуть бути оскаржені в адміністративних апеляційних судах (Cours administratifs d'appel). Вищою інстанцією є Державна рада (Conseil d'État), яка виконує функції вищого адміністративного суду [57].

У Франції існує також інститут податкових омбудсменів, які виступають посередниками між платниками податків та податковими органами і сприяють досудовому врегулюванню спорів [4, с. 215].

У Великій Британії податкові спори вирішуються в рамках загальної судової системи, але через спеціалізовані трибунали. Перша інстанція — це Податковий трибунал (First-tier Tribunal), який розглядає спори щодо нарахування податків і зборів. Другою інстанцією є Верхній трибунал (Upper Tribunal), який переглядає

рішення Податкового трибуналу [315].

Велика Британія також широко використовує альтернативні способи вирішення податкових спорів, зокрема, арбітраж і переговори з податковими органами. Це дозволяє зменшити навантаження на суди і сприяє швидкому вирішенню спорів [4, с. 218].

У США податкові спори вирішуються в спеціалізованих Податкових судах (United States Tax Court), які мають ексклюзивну юрисдикцію на розгляд більшості податкових спорів між платниками податків і федеральним урядом. Податковий суд розглядає справи на основі поданих платниками податків петицій проти рішень Податкової служби (IRS) [331].

Особливістю системи США є можливість платника податків вибирати між різними судовими інстанціями, такими як Податковий суд, Федеральні окружні суди або Федеральний суд претензій (United States Court of Federal Claims), залежно від специфіки справи та вимог платника [4, с. 216].

Зарубіжний досвід вирішення податкових спорів через адміністративне судочинство демонструє різноманітність підходів і практик, що можуть бути корисними для України. Впровадження кращих світових практик може сприяти покращенню якості правозастосування у сфері податкових спорів та зміцненню довіри до судової системи в Україні. Загалом співвідношення норм Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України є важливим елементом правового регулювання податкових відносин в Україні. Чітка інтеграція цих норм забезпечує правовий захист платників податків, ефективне функціонування податкової системи та справедливе вирішення податкових спорів.

Аналіз норм Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України показує, що ці кодекси доповнюють один одного, забезпечуючи гармонійне правове регулювання. Нормативна взаємодія між ними гарантує не тільки правову визначеність у сфері оподаткування, але й забезпечує

ефективність адміністративного судочинства. Незважаючи на певні відмінності, ці кодекси мають спільну мету — забезпечення законності та справедливості у сфері оподаткування. Однак існує необхідність удосконалення їхньої взаємодії, зокрема, шляхом гармонізації процесуальних норм та забезпечення більшої прозорості у вирішенні податкових спорів. Подальше вдосконалення правового регулювання у сфері податків є необхідним для забезпечення стабільності податкової системи та захисту прав платників податків [188].

Саме тому важливим є удосконалення нормативно-правової бази в Україні, що регулює податкові відносини, шляхом більш тісної інтеграції положень Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України. Це сприятиме підвищенню ефективності адміністративного судочинства та забезпеченню належного рівня захисту прав платників податків.

3.6. Податкові спори як предмет адміністративної юрисдикції.

Податкові спори як предмет адміністративної юрисдикції є різновидом публічно-правових спорів, що виникають у процесі застосування податкового законодавства. Вони посідають особливе місце в системі адміністративної юрисдикції, адже стосуються не лише прав та обов'язків суб'єктів господарювання, але й державного контролю за фінансовими потоками. Крім того, вони виникають внаслідок конфліктів між платниками податків та податковими органами щодо правильності обчислення, сплати та відшкодування податків.

Податкові спори можуть мати серйозні наслідки як для платників податків, так і для держави, оскільки вони безпосередньо впливають на фінансову стабільність та правовідносини в суспільстві. В Україні та багатьох зарубіжних країнах податкові спори розглядаються у межах адміністративного судочинства, що сприяє забезпеченню законності та справедливості у відносинах між державою та платниками податків.

У практиці податкових спорів основними сторонами є платник податків (фізична або юридична особа) та державний орган, уповноважений на нарахування і стягнення податків. Податкові спори можуть стосуватися як матеріально-правових аспектів (правильність обчислення податків), так і процедурних питань (дотримання податковим органом встановленої процедури) [139, с. 99].

Сутність податкового спору полягає у протистоянні інтересів сторін, адже держава прагне забезпечити надходження податків до бюджету, а платник податків – захистити свої права та мінімізувати податковий тягар [94, с. 59]. У широкому значенні, податкові спори охоплюють будь-які конфлікти, що виникають у процесі застосування податкового законодавства, незалежно від їхнього характеру і обсягу. Це можуть бути як спори щодо правильності визначення об'єкта оподаткування, так і щодо правомірності застосування податкових пільг або штрафних санкцій.

Основною причиною виникнення податкових спорів є неоднозначність податкового законодавства, що призводить до різного трактування прав та обов'язків сторін. Це включає як питання обчислення податкових зобов'язань, так і застосування податкових пільг або штрафних санкцій [263, с. 171].

Зміст податкових спорів визначається їх предметом і включає такі основні елементи: 1. Об'єкт спору – це податкове зобов'язання, яке підлягає оскарженню. Наприклад, це може бути сума податку, визначена податковим органом, або рішення про застосування санкцій за несплату податків. 2. Сторони спору – це платник податків (фізична або юридична особа) та податковий орган, який видав спірне рішення або здійснив дію, що оскаржується. 3. Правові норми – це законодавчі акти та нормативні документи, що регулюють правовідносини у сфері оподаткування. Вони слугують основою для вирішення спору. 4. Фактичні обставини – це конкретні обставини справи, що впливають на правовідносини між сторонами. Наприклад, це можуть бути обставини, що стосуються діяльності

платника податків, його доходів або майна [54, с. 609].

Важливим аспектом правової природи податкових спорів є те, що вони регулюються спеціальними нормами податкового та адміністративного права. Це відображає особливий статус податкових спорів, що відрізняє їх від інших категорій правових спорів, таких як цивільні чи господарські спори [21, с. 24]. Основними принципами, на яких ґрунтується правове регулювання податкових спорів в Україні, є верховенство права, справедливість, рівність перед законом, а також дотримання прав і свобод платників податків [53, с. 334];

Податкові спори можна класифікувати за різними критеріями, зокрема за об'єктом, суб'єктами спору, видом податків, рівнем юрисдикції, способом вирішення, за рівнем вирішення тощо. За об'єктом спору: а) спори щодо нарахування податків – це конфлікти, пов'язані з визначенням розміру податкових зобов'язань платника податків; б) спори щодо стягнення податків – це конфлікти, що виникають у процесі примусового виконання податкових зобов'язань; в) спори щодо застосування податкових пільг – це конфлікти щодо правильності застосування пільгових умов оподаткування.

За суб'єктами спору: спори між фізичними особами і податковими органами, між юридичними особами і податковими органами.

За видом податків: а) спори з податку на додану вартість (ПДВ) – це найпоширеніший вид податкових спорів, що часто стосується відшкодування ПДВ; б) спори з податку на прибуток підприємств – це конфлікти, що виникають у зв'язку з визначенням оподатковуваного прибутку; в) спори з місцевих податків і зборів – це конфлікти, пов'язані з нарахуванням і сплатою місцевих податків, таких як податок на майно.

За рівнем юрисдикції: а) досудові спори – це спори, що розглядаються на рівні податкових органів без залучення судових інстанцій; б) судові спори – це спори, що розглядаються адміністративними судами у межах судового провадження.

За способом вирішення: а) медіація – це спроба вирішити податковий спір шляхом переговорів і компромісу між сторонами; б) судовий розгляд – це вирішення спору шляхом звернення до адміністративного суду.

За рівнем вирішення спори, що розглядаються на рівні: а) місцевих судів; б) апеляційних судів; в) касаційних інстанцій [19, с. 49].

У сучасній правовій науці податкові спори розглядаються через призму кількох основних теоретичних підходів. Правовий підхід зосереджується на аналізі правових норм, що регулюють порядок вирішення податкових спорів. Він включає дослідження нормативних актів, що регулюють процедуру податкового контролю, обчислення податкових зобов'язань, а також порядок оскарження рішень податкових органів. Інституційний підхід розглядає роль і функції інститутів, що беруть участь у вирішенні податкових спорів, таких як податкові органи, суди, адвокати, аудитори. Особлива увага зосереджується на ролі судів у забезпеченні справедливості у податкових спорах. Порівняльний підхід передбачає порівняльний аналіз податкових спорів у різних правових системах, що дозволяє виявити відмінності та подібності у підходах до їх вирішення. Наприклад, вивчення досвіду країн Європейського Союзу може бути корисним для вдосконалення податкового законодавства України [17, с. 195].

Також потрібно зауважити, що податкові спори мають низку особливостей, що відрізняють їх від інших категорій адміністративних справ, зокрема таких, як:

1. Публічно-правовий характер – податкові спори виникають у сфері публічних відносин, де одна зі сторін є державним органом, уповноваженим на нарахування та стягнення податків.
2. Фіскальна спрямованість – основною метою вирішення податкових спорів є забезпечення надходження податків до бюджету держави, що робить цей процес важливим для фінансової стабільності країни.
3. Пріоритет захисту прав платників податків – у процесі вирішення податкових спорів важливо дотримуватися балансу між фіскальними інтересами держави та захистом прав платників податків. Це включає забезпечення справедливості,

пропорційності та правової визначеності у вирішенні конфліктів. 4. Складність та спеціалізація – податкові спори є складними у правовому відношенні, що вимагає високого рівня кваліфікації від суддів та інших учасників процесу. У деяких країнах створено спеціалізовані суди для розгляду податкових спорів, що сприяє підвищенню ефективності їх вирішення [81, с. 77].

Здобуття незалежності Україна актуалізувало потребу у створенні ефективної системи адміністративної юрисдикції щодо податкових спорів. Перші кроки в цьому напрямку було зроблено в середині 1990-х років з ухваленням законів, що регулювали податкові відносини та створювали основу для адміністративного оскарження рішень податкових органів. Однак лише з прийняттям Податкового кодексу України у 2010 році адміністративна юрисдикція набула більш чітких форм. Кодекс встановив чіткі процедури для оскарження рішень податкових органів та запровадив механізми судового захисту прав платників податків [167]. В Україні інститут адміністративної юрисдикції щодо податкових спорів складають податкові органи, зокрема Державна податкова служба України, а також адміністративні суди, що розглядають податкові спори на різних рівнях.

Адміністративну юрисдикцію можна визначити як діяльність органів виконавчої влади та судових установ щодо розгляду і вирішення справ, які виникають у сфері публічно-правових відносин, включаючи податкові спори. Основні функції адміністративної юрисдикції полягають у забезпеченні законності, захисті прав громадян та суб'єктів господарювання, а також контролі за діяльністю державних органів [26, с. 96].

Що стосується законодавчого регулювання податкових спорів в Україні, то законодавство України передбачає широкий спектр норм, що регулюють податкові спори. Основними актами є Конституція України, Податковий кодекс України та Кодекс адміністративного судочинства України. Податковий кодекс України визначає права та обов'язки платників податків, а також процедури

адміністративного оскарження рішень податкових органів. Тоді як Кодекс адміністративного судочинства України регулює порядок судового розгляду податкових спорів, встановлюючи чіткі строки та процедури подання позовних заяв, апеляцій та касацій [85]. Його особливістю є наявність спеціальних норм, що стосуються податкових спорів, зокрема щодо доказів, які можуть бути використані у таких справах, та порядку взаємодії з податковими органами під час судового розгляду [251, с. 122]. Додатково Закон України «Про адміністративну процедуру» визначає загальні принципи адміністративного провадження, зокрема порядок подання та розгляду скарг, строки їх розгляду та процедуру прийняття рішень, які також застосовуються у податкових спорах [190].

Згідно з Кодексом адміністративного судочинства України податкові спори підлягають розгляду адміністративними судами, що забезпечує незалежність та об'єктивність у вирішенні таких справ [85]. Тоді як Конституція України закріплює право кожного на судовий захист та визначає систему судів загальної юрисдикції, до яких належать адміністративні суди [93]. Особливу роль адміністративні суди відіграють у забезпеченні прозорості та законності у відносинах між державою і платниками податків. Це дозволяє знизити рівень конфліктності у податковій сфері, сприяє підвищенню довіри до податкових органів та забезпеченню стабільності економічного середовища [256, с. 325].

Законодавство України передбачає кілька способів вирішення податкових спорів, зокрема через адміністративне оскарження рішень податкових органів або шляхом звернення до суду. Адміністративне оскарження передбачає можливість платника податків звернутися до вищого податкового органу з вимогою перегляду оскаржуваного рішення. Процедура адміністративного оскарження в Україні визначається статтями 56–58 Податкового кодексу України. Згідно з цими нормами платник податків має право подати скаргу на рішення податкового органу протягом 10 календарних днів з моменту отримання

рішення. Вищестоящий орган зобов'язаний розглянути скаргу та винести рішення протягом 20 днів [167].

Такий порядок вирішення податкових спорів має певні переваги, зокрема він дозволяє швидше вирішити спір, оскільки не потребує тривалого судового процесу. Однак цей порядок має й недоліки, оскільки податкові органи зазвичай підтримують свої рішення, що обмежує можливості для об'єктивного розгляду справи. У разі незадоволення результатом адміністративного оскарження платник податків має право звернутися до суду [289, с. 75].

У свою чергу звернення до суду, або як його ще називають судовий порядок вирішення податкових спорів, є наступним кроком у разі незадоволення результатом адміністративного оскарження. Цей порядок передбачає звернення до адміністративного суду з позовом про скасування рішення податкового органу або визнання його незаконним. Судовий порядок вирішення податкових спорів в Україні регулюється Кодексом адміністративного судочинства України. Адміністративні суди першої інстанції розглядають справи про оскарження рішень податкових органів, при цьому сторони мають право на подання апеляційних та касаційних скарг [3, с. 23].

Як уже зазначалося, в Україні податкові спори розглядаються адміністративними судами в порядку, передбаченому Кодексом адміністративного судочинства України. Тоді як Закон України «Про судоустрій і статус суддів» визначає організацію судової влади в Україні, включаючи адміністративні суди, що мають юрисдикцію у податкових спорах. Відповідно до цього Закону адміністративні суди спеціалізуються на розгляді справ, що виникають з адміністративних відносин, включаючи податкові спори [233]. Цей Закон забезпечує незалежність суддів та визначає їхній статус, що є основним для забезпечення об'єктивності та справедливості у розгляді податкових спорів. Закон також установлює правила призначення суддів і їхні повноваження в контексті вирішення податкових конфліктів.

Основним завданням адміністративного судочинства у таких справах є забезпечення прав і свобод людини та громадянина шляхом перевірки законності рішень, дій або бездіяльності суб'єктів владних повноважень, у тому числі податкових органів [257, с. 131]. Адміністративна юрисдикція забезпечує не лише розгляд і вирішення податкових спорів, але й сприяє розвитку правозастосовної практики, що враховує зміни у законодавстві та специфіку окремих випадків. Судові рішення у податкових спорах мають прецедентний характер, що впливає на подальшу правозастосовну практику та формування податкової політики [33, с. 80]. Судова практика України у сфері податкових спорів є досить різноманітною. Наприклад, рішення Верховного Суду України вказують на необхідність дотримання принципу верховенства права та забезпечення справедливого судового розгляду [26, с. 95]. Зокрема, суди часто стикаються з проблемами щодо тлумачення податкових норм, що потребує детального аналізу кожної конкретної справи.

Що стосується адміністративно-правового статусу суб'єктів податкових спорів, то він є ключовим елементом у системі правового регулювання взаємовідносин між державою та платниками податків. Цей статус визначає права, обов'язки та відповідальність суб'єктів, що беруть участь у вирішенні податкових спорів. До основних суб'єктів таких спорів належать платники податків, податкові органи та треті особи, що можуть бути залучені до процесу. Платники податків є основними суб'єктами податкових спорів, їх права та обов'язки визначаються податковим законодавством. В Україні законодавча база для визначення правового статусу платників податків включає Податковий кодекс України та низку підзаконних актів, які регулюють порядок сплати податків, подання звітності та вирішення спорів з податковими органами [69].

Основними правами платників податків є право на справедливе оподаткування, право на захист своїх інтересів, право на подання скарг та апеляцій, право на судовий захист, право на конфіденційність інформації, що

стосується платника податків, а також право на отримання обґрунтованих роз'яснень щодо застосування податкового законодавства [186, с. 58]. Одночасно платники податків зобов'язані сплачувати податки відповідно до чинного законодавства, подавати достовірну податкову звітність та виконувати законні вимоги податкових органів [264, с. 193].

Податкові органи, зокрема Державна податкова служба, виступають у ролі контрагентів платників податків у процесі податкових спорів. Їх адміністративно-правовий статус визначає права та обов'язки щодо контролю за дотриманням податкового законодавства, проведення податкових перевірок, застосування санкцій та вирішення податкових спорів. Податкові органи мають право проводити перевірки діяльності платників податків, вимагати надання необхідної документації, а також застосовувати адміністративні заходи впливу у випадку порушень податкового законодавства. Безперечно, ці органи зобов'язані дотримуватися принципів законності, об'єктивності та неупередженості у своїй діяльності [26, с. 97].

Треті особи у податкових спорах можуть бути залучені як свідки, експерти або особи, котрі мають певний інтерес у вирішенні спору. В Україні, як і в багатьох інших країнах, законодавство передбачає можливість залучення третіх осіб до розгляду податкових спорів. Їхня участь є важливою для всебічного та об'єктивного розгляду справи. Крім того, треті особи мають право подавати клопотання, надавати докази, оскаржувати рішення податкових органів, що стосуються їхніх інтересів, а також брати участь у судових процесах. Однак ці права часто обмежуються відсутністю чітких законодавчих норм, що регулюють порядок їх реалізації [7, с. 240].

Практика вирішення податкових спорів за кордоном представлена трьома основними моделями: адміністративною, судовою та змішаною. Адміністративна модель передбачає вирішення спору на рівні податкового органу або вищого органу, якому підпорядковується податковий орган. Такий підхід популярним у

Франції, де більшість податкових спорів вирішуються на адміністративному рівні. Судова модель характеризується тим, що податкові спори розглядаються у судах загальної юрисдикції або спеціалізованих податкових судах. Прикладом може бути Німеччина, де існує система фінансових судів, які спеціалізуються на вирішенні податкових спорів. Змішана модель поєднує елементи адміністративного та судового вирішення спорів. Вона передбачає досудове врегулювання спорів, яке є обов'язковим етапом перед зверненням до суду. Така модель використовується у Великій Британії [68, с. 273].

Зауважимо, що у зарубіжній практиці існують ще альтернативні методи вирішення податкових спорів, такі як медіація та арбітраж, які набувають все більшого поширення у світі. Ці методи дозволяють зменшити навантаження на судову систему, скоротити час вирішення спорів та забезпечити більш гнучкі умови для досягнення компромісу між сторонами. Вони активно застосовуються в країнах Європейського Союзу, зокрема в Нідерландах [143, с. 153].

У зарубіжних країнах податкові спори підлягають розгляду у рамках адміністративної юрисдикції, проте існують певні відмінності у підходах до їх вирішення. Наприклад, у Німеччині податкові спори розглядаються спеціалізованими адміністративними судами, які спеціалізуються на податкових питаннях, та на основі німецького Податкового кодексу (*Abgabenordnung*), який регулює порядок оподаткування, адміністрування податків та вирішення спорів [295].

Система податкових судів у Німеччині складається з 19 податкових судів першої інстанції та Федерального фінансового суду, який є судом вищої інстанції. Суди першої інстанції розглядають спори, пов'язані з обчисленням та стягненням податків, а апеляційні суди займаються переглядом рішень першої інстанції. Особливістю німецької системи є наявність спеціальних податкових судів (*Finanzgerichte*), що сприяють більш ефективному та компетентному вирішенню податкових спорів, регулюють порядок оподаткування,

адміністрування податків та вирішення спорів [308].

У Франції податкові спори розглядаються в адміністративних трибуналах (Tribunal Administratif), що є частиною адміністративної юстиції [30]. Якщо рішення адміністративного трибуналу не задовольняє одну зі сторін, можливе звернення до Державної ради (Conseil d'État), яка виконує функції вищої адміністративної інстанції [304]. Французьке законодавство передбачає активну роль судді у процесі, що сприяє ефективному вирішенню спорів.

У Великій Британії податкові спори вирішуються через систему податкових трибуналів, таких як First-tier Tribunal [315] та Upper Tribunal [332], що спеціалізуються суто на податкових питаннях. Процедура розгляду у податкових трибуналах вирізняється гнучкістю, зокрема можливістю використання спрощеного провадження для малозначних справ. Такий підхід дозволяє зменшити тривалість розгляду справ і забезпечити їх ефективне вирішення. Важливою особливістю такої системи є використання альтернативних методів вирішення спорів, зокрема, медіації, що сприяє зменшенню навантаження на судову систему та підвищенню ефективності вирішення податкових конфліктів [300, с. 178].

До того ж у Великій Британії функціонує ще одна урядова установа HM Revenue and Customs (HMRC), яка відповідає за збір податків, адміністрування податкової системи, надання податкових пільг, а також за реалізацію митних і акцизних правил [317]. HMRC була створена у 2005 році в результаті об'єднання двох організацій: Inland Revenue та HM Customs and Excise. Основні функції HM Revenue and Customs – це збір податків; адміністрування податкових кредитів; митне регулювання; боротьба з податковими правопорушеннями; забезпечення державних фінансів [329, с. 15].

У Сполучених Штатах Америки податкові спори можуть бути вирішені як адміністративним шляхом (в рамках Служби внутрішніх доходів – Internal Revenue Service), так і через судову систему [22]. Важливим елементом є

процедура досудового врегулювання, яка дозволяє знизити кількість судових справ шляхом досягнення компромісу між сторонами, також помітна роль податкових консультантів, які можуть представляти інтереси платників податків перед судом [296, с. 474].

У Сполучених Штатах Америки діють спеціалізовані податкові суди (United States Tax Court Tax Courts), окружні суди (District Courts), апеляційні суди (Circuit Courts) та Верховний Суд США (Supreme Court of the United States), які є незалежними судовими органами, що вирішують податкові спори між платниками податків та податковою службою [301, с. 163].

Крім того, практика Сполучених Штатів Америки демонструє можливість попереднього врегулювання спору через медіацію, що є ефективним засобом зниження навантаження на судову систему. Медіація дозволяє сторонам досягти компромісу до початку судового розгляду, що зменшує кількість справ, що потрапляють до суду [6, с. 19].

Порівнюючи українську та зарубіжну практику вирішення податкових спорів, слід зазначити, що в Україні домінує судова модель вирішення податкових спорів, тоді як у багатьох західних країнах віддають перевагу досудовому врегулюванню. Це зумовлено як історичними, так і правовими особливостями розвитку української правової системи. Водночас запровадження елементів адміністративного та альтернативного вирішення спорів в Україні може сприяти підвищенню ефективності вирішення податкових спорів та зменшенню навантаження на суди.

Щодо міжнародних правових інструментів врегулювання податкових спорів між державами, то міжнародне право пропонує кілька таких інструментів. Одним з найважливіших є Конвенція ООН про уникнення подвійного оподаткування (Модельна конвенція ОЕСР), яка містить положення про розподіл оподатковуваних доходів між країнами [153]. Цей документ служить основою для укладання двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування

(ДОУПО), що регулюють питання розподілу податкових юрисдикцій між державами-учасницями.

Іншим важливим інструментом є Конвенція про взаємну адміністративну допомогу у податкових справах, яка передбачає механізми співпраці між податковими органами різних держав, включаючи обмін інформацією та взаємне стягнення податків [91]. Ці конвенції створюють правову основу для вирішення податкових спорів між державами, але водночас викликають складнощі у їх практичному застосуванні, особливо коли йдеться про розбіжності у тлумаченні та застосуванні їх положень.

У свою чергу міжнародні організації, такі як ОЕСР, СОТ та МВФ, також відіграють важливу роль у врегулюванні податкових спорів між державами. Наприклад, ОЕСР розробила рекомендації щодо застосування Модельної конвенції, що сприяє уніфікації підходів до вирішення податкових спорів [321]. СОТ, зі свого боку, регулює питання оподаткування у контексті міжнародної торгівлі, забезпечуючи механізми вирішення спорів через систему урегулювання суперечок СОТ [333]. Міжнародний валютний фонд також бере участь у вирішенні податкових спорів, надаючи технічну допомогу країнам, що розвиваються, у формуванні ефективних податкових систем та розробленні національного законодавства відповідно до міжнародних стандартів [320].

Серед основних нормативних актів, що регулюють податкові спори в Європейському Союзі, можна виділити Директиву Ради 2017/1852 щодо механізмів вирішення спорів, пов'язаних з подвійним оподаткуванням. Одним із таких механізмів є арбітраж, що передбачений цією директивою. Арбітражна комісія, що складається з представників держав-членів, розглядає спір та надає обов'язкове рішення, яке мають виконувати всі сторони [58]. Також ця директива встановлює правила для координації вирішення спорів між державами-членами щодо питань, які можуть призвести до подвійного оподаткування. Важливу роль відіграє і Договір про функціонування Європейського Союзу (TFEU), який

визначає основні принципи співробітництва між державами-членами у податковій сфері [146, с. 180].

Крім того, Європейський Суд з прав людини (ЄСПЛ) та Суд Європейського Союзу (ЄС) мають значний вплив на правову практику у сфері податкових спорів у країнах Європейського Союзу. Рішення цих судів стають прецедентами, які формують стандарти правосуддя та захисту прав платників податків [135, с. 131]. Наприклад, рішення ЄСПЛ у справі Акелієне проти Литви підкреслює важливість права на справедливий судовий розгляд у податкових спорах [310].

Підсумовуючи розгляд практики міжнародного досвіду, вирішення податкових спорів у межах адміністративної юрисдикції, зазначимо, що Україна активно переймає міжнародний досвід у сфері податкових спорів, інтегруючи його в національне законодавство. Це особливо стосується принципів, які застосовуються в країнах Європейського Союзу, зокрема щодо захисту прав платників податків та забезпечення справедливого судочинства.

Міжнародні договори, ратифіковані Україною, також відіграють важливу роль у регулюванні податкових спорів. Наприклад, Угода про асоціацію між Україною та ЄС передбачає запровадження європейських стандартів у сфері податкового регулювання, що включає й вирішення податкових спорів [270].

Зарубіжний досвід у сфері податкових спорів використовується при розробленні нових нормативно-правових актів в Україні. Це дозволяє підвищити ефективність національної системи вирішення податкових спорів та наблизити її до міжнародних стандартів.

Тож з огляду на викладене, поняття «податковий спір» пропонуємо тлумачити як юридичні конфлікти, що виникають між платниками податків і податковими органами щодо правильності визначення, нарахування та сплати податкових зобов'язань. Ці спори охоплюють розгляд і вирішення справ про оскарження податкових рішень, дій або бездіяльності податкових органів, і вирішуються в порядку адміністративного судочинства, що забезпечує захист

прав платників податків та дотримання законності у сфері оподаткування.

Підсумовуючи можна стверджувати, що податкові спори є однією з найскладніших і найважливіших категорій спорів в адміністративному судочинстві. Вони виникають як наслідок розбіжностей між платниками податків і податковими органами. Тож ефективними шляхами вирішення податкових спорів в адміністративній юрисдикції є: 1) досудове або адміністративне чи позасудове вирішення податкових спорів; 2) судове вирішення податкових спорів; 3) спрощене вирішення податкових спорів, що ґрунтується на міжнародних стандартах.

Досудове вирішення податкових спорів є першочерговим етапом у вирішенні конфліктів між платниками податків і податковими органами в Україні та передбачає оскарження рішень податкових органів у межах самої податкової системи без звернення до суду. Процедура досудового оскарження податкових рішень передбачає такі етапи: а) підготовка скарги; б) розгляд скарги податковим органом; в) оскарження в адміністративному порядку. Законодавчо передбачена можливість укладення податкового компромісу, що дозволяє скоротити податковий борг платника податків у обмін на його згоду сплатити частину нарахованих податків і штрафних санкцій.

Перевагами досудового вирішення податкових спорів є: 1) швидке вирішення спорів; 2) зменшення навантаження на судову систему; 3) можливість уникнути додаткових витрат на судові процеси. Тоді як відомі й недоліки, зокрема можливий конфлікт інтересів, оскільки податкові органи можуть бути упередженими; відсутність гарантій повної об'єктивності та неупередженості.

Судове вирішення податкових спорів є наступним етапом, що представлений головним чином у межах адміністративного судочинства та дозволяє залучати експертів, подавати додаткові докази та аргументи, які підвищують об'єктивність та справедливість розгляду справи. Важливими аспектами судового вирішення є: а) подання адміністративного позову;

б) розгляд справи в суді першої інстанції; в) апеляційне та касаційне оскарження.

Переваги судового вирішення податкових спорів: незалежність та неупередженість суду; можливість застосування принципу змагальності, коли обидві сторони можуть представити свої аргументи; можливість апеляції та касації для перегляду рішень. Недоліки: тривалість процесу; високі затрати на судові витрати та юридичну допомогу; навантаження на судову систему.

Спрощене вирішення податкових спорів може здійснюватися через медіацію, арбітраж або спрощений судовий процес. Такі процедури вирішення податкових спорів набирають популярності в міжнародній практиці, оскільки вони дозволяють скоротити час та витрати на вирішення спорів. Наприклад, спрощений судовий процес передбачає розгляд справи без виклику сторін до суду, на підставі письмових доказів і заяв, застосовується для вирішення менш значущих або однозначних спорів.

Перевагами спрощеного вирішення податкових спорів є: швидкість розгляду; конфіденційність процесу; можливість зберегти ділові відносини між сторонами; менші витрати порівняно з судовими процесами. Тоді як недоліками можна вважати необов'язковість результатів медіації, якщо сторони не досягли згоди; обмежена можливість оскарження рішень арбітражу; а також те, що не всі податкові спори може бути вирішено за допомогою альтернативних методів.

Крім цього, на нашу думку, до наведеного переліку шляхів вирішення податкових спорів в адміністративній юрисдикції слід віднести ще один, а саме превентивні заходи. Такі заходи спрямовані на запобігання виникненню податкових спорів, зокрема консультації та роз'яснення податкових органів щодо застосування податкового законодавства; попередні рішення, коли платник податків отримує офіційне роз'яснення щодо застосування податкових норм до конкретної ситуації до моменту подання декларації; податкове планування, тобто використання законних методів для мінімізації податкових зобов'язань.

Як бачимо, податкові спори як предмет адміністративної юрисдикції

посідають центральне місце в системі захисту прав платників податків і забезпечення належного виконання податкових обов'язків. Адміністративне судочинство виступає провідним механізмом для вирішення таких спорів, забезпечуючи баланс між інтересами держави у збиранні податків та правами платників на справедливе, неупереджене й ефективне правосуддя. Важливою є необхідність удосконалення процесуального законодавства та практики його застосування, що сприятиме підвищенню рівня правової визначеності і прозорості податкових відносин. Зважаючи на динамічність економічних процесів і міжнародний характер багатьох податкових відносин, подальший розвиток адміністративної юрисдикції у цій сфері повинен відбуватися з урахуванням як національного, так і міжнародного досвіду, що забезпечить більш ефективне вирішення податкових спорів та сприятиме стабільності правової системи загалом.

Висновки до розділу 3

1. В основі ефективного впливу на окремий різновид специфічних суспільних відносин лежить поєднання галузевих засобів упорядкування поведінки суб'єктів правовідносин. Зрозуміло, коли йдеться про організацію спільного впливу конструкцій, які об'єднують однотипні галузеві методи і які застосовують однакові за характером засоби правового впливу, методи правового регулювання (податкове та адміністративне, податкове та фінансове, податкове та митне і т. д.). Але це аж ніяк не виключає й необхідність формування механізмів, які об'єднують різнотипні засоби правового упорядкування. Відповідні галузеві інструменти та особливості надають цьому специфічних акцентів, які впливають на режим реалізації галузевих приписів. Саме тому є підстави узагальненого погляду на близькість, але не змішаність цивільно-правового та податково-правового регулювання. Завдяки такому підходу можна досягти найбільш точного й адекватного віднайдення правових форм організації складних засобів

регулювання на межі публічного та приватного права. Такі особливості й визначають складність податково-правового регулювання.

2. Податковим відносинам притаманне складне коло учасників. Традиційне розмежування суб'єктів податкових правовідносин на владні та зобов'язані не виключає складної ієрархії в середині кожного підвиду. В узагальненому вигляді і приватноправове, і публічно-правове регулювання використовує однакові підходи до структурування системи учасників відносин, які є предметом відповідної правової галузі. Йдеться про дві сторони правовідносин, які протистоять одна одній в умовах упорядкування їх поведінки. Особливість представників владних суб'єктів обумовлює врахування декількох принципових аспектів. По-перше, в системі владних суб'єктів податкових правовідносин виділяються такі учасники відносин оподаткування, які є отримувачами коштів від сплати податків та зборів (держава та територіальні громади). По-друге, значне місце в цій підсистемі суб'єктів займають учасники, які фактично організовують регулювання податкових відносин (Верховна Рада України та місцеві ради). По-третє, до групи суб'єктів владних повноважень належать також державні органи, що деталізують, уточнюють, уповноважуються вище зазначеними суб'єктами на деталізацію правових форм регулювання податкових відносин (Кабінет Міністрів України, Президент України тощо). По-четверте, безпосередні функції організації та контролю з боку публічної влади здійснюють спеціально уповноважені контролюючі органи (податкові, митні органи і т. д.).

3. Поділ суб'єктів податкових правовідносин на владних та зобов'язаних носить доволі умовний характер. Наприклад, повноваження податкових органів поєднують як права щодо реалізації контролюючих дій, так і обов'язок їх безпосередньо та своєчасно здійснювати. На склад владних та зобов'язаних осіб впливають певні особливості: а) місце суб'єкта залежить від його ролі в реалізації податкового обов'язку; б) на становище суб'єкта впливає метод регулювання; в) окремі учасники можуть представляти як владних, так і зобов'язаних осіб. Так,

владні учасники податкових правовідносин – це і безпосередні отримувачі коштів від сплати податків та зборів (держава та територіальні громади), і особи, яких наділено спеціальною компетенцією в сфері оподаткування (контролюючі органи).

4. Конструкція податкового представництва має певний узагальнений характер. Так, контролюючі органи представляють держави в системі владних суб'єктів податкових правовідносин. У сукупності зобов'язаних осіб податкових правовідносин через інститут податкового представництва забезпечується повне і своєчасне надходження коштів від сплати податків та зборів до бюджетів. Такі відносини передбачають, що: а) представник реалізує податковий обов'язок платника за рахунок коштів останнього; б) представник реалізує саме обов'язок платника, а не власний; в) представницькі функції здійснюються на підставі делегування їх законом або договором.

5. При визначенні податкового обов'язку використовуються і норми інших галузей права. Саме тому податкове законодавство залучає і бланкетні норми, що безпосередньо не пов'язані з податковим регулюванням. Ще одним системним блоком відносин, пов'язаних з оподаткуванням, є відносини щодо вирішення податкових спорів.

6. Ненадходження очікуваних коштів від сплати податків та зборів до бюджету може бути пов'язана з трьома обставинами: а) реалізація податкового планування, коли платник, використовуючи наявні в чинному податковому законодавстві норми, об'єктивно зменшує суму коштів, яку він має перерахувати як податок чи збір; б) ненадходження коштів від сплати податку чи збору, яке ще не має однозначного характеру правопорушення, що передбачає застосування засобу забезпечення виконання податкового обов'язку (податкова застава, пеня і т. д.); в) застосування штрафу як санкції за наслідками скоєння податкового правопорушення.

7. У публічних податкових відносинах немає підстав застосовувати санкції

приватноправового характеру. Сама санкція може виступати не як однорідна конструкція, а являти собою певну системну категорію. Так, при розв'язанні спору між платником та контролюючим органом виникають підстави щодо вимоги стягнути з держави Україна (в особі Державної казначейської служби України) грошові втрати, яких зазнав платник внаслідок дій контролюючих органів. Розмір таких збитків може включати інфляційні втрати та відсоток річних. Підставою прийняття рішення щодо виникнення у казначейства обов'язку сплатити ці кошти є тривале невиконання боржником (Казначейством) рішення суду. Саме ця заборгованість, затримка в її погашенні і розглядається як підстава, яка заподіяла грошову шкоду.

8. Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду зацентрував свої висновки щодо відсутності цивільно-правових відносин між платником і Казначейством як суб'єктом владних повноважень тим, що: а) у відповідача не виникло грошового зобов'язання перед позивачем; б) зобов'язання не пов'язуються з кредиторською вимогою щодо певної суми грошей; в) Казначейство не є боржником, що прострочив виконання грошового зобов'язання. Кредитор вправі вимагати сплати суми боргу з урахуванням установленого індексу інфляції за весь час прострочення та компенсації майнових втрат у спрощеному в порівнянні з відшкодуванням шкоди порядку. Спрощеність обумовлює те, що постраждала сторона не повинна доводити розмір втрат, бо стягнення інфляційних втрат і річних процентів є компенсацією майнових втрат кредитора, а не способом відшкодування шкоди.

9. Податкову відповідальність слід розглядати не лише як одну із стадій податкового обов'язку (сплату податків та зборів), а як цілісну конструкцію податкового обов'язку (облік-сплата-звітність). Помилково пов'язувати податкову відповідальність з оцінкою поведінки виключно зобов'язаних осіб – платників. У податкових відносинах беруть участь також і суб'єкти владних повноважень – контролюючі органи. Тож системний погляд на конструкцію

податкової відповідальності передбачає оцінку поведінки як зобов'язаних осіб (платників податків і зборів і т. д.), так і суб'єктів владних повноважень.

10. Дуже важливо розмежовувати поведінку осіб, що виражається в правопорушенні, та поведінку, що корегує процедуру виконання податкового обов'язку, але не є податковим правопорушенням. Платник податку має обирати найбільш привабливу для себе форму виконання податкового обов'язку, якщо така можливість визначена законодавством. Тобто несплата податку в умовах, коли держава закріпила таку можливість, не є підставою притягнення до відповідальності. Це відбувається в умовах податкового планування, обходу податків. Подібні режими використовують специфіку об'єкта оподаткування, статусу зобов'язаної особи, співвідношення прогресивного та пропорційного оподаткування, способу оподаткування тощо.

11. У разі прийняття до розгляду судом, міжнародним комерційним арбітражем позовної заяви резидента про стягнення з нерезидента заборгованості, що виникла внаслідок недотримання нерезидентом строку, строк зупиняється з дня прийняття до розгляду такої заяви і пеня за порушення строку в цей період не нараховується. У разі ухвалення судом, міжнародним комерційним арбітражем рішення про відмову в позові, поновлюється і пеня за його порушення нараховується за кожен день прострочення, включаючи період на який цей строк було зупинено. Поновлення нарахування пені прямо пов'язується з недосягнення результату, якого намагався отримати позивач в суді. Фактично, легалізується, набуває правового закріплення факт правопорушення. Це і спричиняє не зарахування грошових коштів на рахунки резидента в банках України.

12. Правопорушення, безпосередньо пов'язані з фінансовими втратами держави та територіальних громад внаслідок несплати податків та зборів, виражають суто податкові відносини та регулюються притаманними для податкового права методами. А от система правопорушень, пов'язаних із

забезпеченням встановленого порядку управління в сфері оподаткування, включає: а) правопорушення, що виражають відносини оподаткування, але безпосередньо не впливають на надходження коштів від сплати податків та зборів (переважно процедурні порушення); б) правопорушення, що стосуються податкових відносин лише певним чином, але вплив на які здійснюється за рахунок інших галузей чи підгалузей.

13. У таких інститутах, як охорона праці, дисципліна праці, нагляд і контроль за додержанням законодавства про працю перевага надається імперативному методу. Поєднання імперативного та диспозитивного методу у режимі трудового регулювання не перешкоджає віднайденню відповідних форм правового упорядкування відносин в поєднанні з імперативними методами податкового права. Важливо у цьому контексті визначити ту межу, до якої принципове значення належить трудовим засобам впливу, а з якої безумовна перевага віддається методам податкового права. При допуску працівника до роботи без оформлення трудового договору можуть збігатися суб'єкт відповідальності та вид правопорушення. Тобто, адміністративно-правове регулювання суб'єктами адміністративної відповідальності встановлювало лише спеціального суб'єкта – посадових осіб юридичних осіб. Це забезпечувало комплексний характер впливу як стосовно самого роботодавця, так і тих учасників відносин, які формують та приймають рішення від його імені. Розмежування статусу фізичної особи та фізичної особи-підприємця свідчить про те, що в обох випадках каральна мета відповідальності реалізується стосовно фізичної особи. Причому в таких умовах при даному здійсненні господарської діяльності ця особа отримує додатковий правовий статус.

14. Податкове право існує не відокремлено, а в системі права в цілому. Це засвідчує і цілісна система міжгалузевих зв'язків. У цьому контексті характер цих зв'язків дозволяє виокремити кілька складових: а) зв'язки між податковим правом та іншим інститутом та підгалуззями фінансового права; б) зв'язки між

податковим правом та іншими публічно-правовими галузями (конституційним, кримінальним, адміністративним правом тощо); в) зв'язки між податковим правом та приватноправовими галузями (цивільним правом тощо).

Якщо перші дві складові, незважаючи на розмежування, в принципі характеризуються єдністю, бо засновані на однотипних методах упорядкування поведінки учасників (імперативних), то найбільш суперечливі ситуації пов'язуються саме з упорядкуванням відносин з приватноправовими галузями. Зрозуміло, що в цій ситуації подібні відносини не характеризуються абсолютною однорідністю. Може йтися і про безконфліктну ситуацію, коли застосовуються родові категорії, єдині для всіх галузей права в цілому (наприклад: юридична особа, фізична особа і т. д.). Водночас це не виключає застосування у режимі податкового регулювання сталих конструкцій цивільного чи господарського права. Так, статус філій або постійних представництв породжує й відповідні податкові наслідки.

15. Особливість податку на доходи фізичних осіб в тому, що його пов'язано з трудовими відносинами. Слушним є тлумачення трудових правовідносин як специфічного виду правових відносин, що виникають між особою та роботодавцем з приводу надання ним певного виду робіт, вони обов'язково мають добровільний характер і регулюються нормами трудового права. Характерні ознаки трудових правовідносин: укладення виключно на добровільній основі; регулюються нормами трудового права України; визнання сторонами відносин робітника та роботодавця; тривалість у часі; виникнення у результаті укладання трудового договору; наділення сторін вказаних відносин суб'єктивними права і певними обов'язками; відплатний характер; кожен з учасників відносин несе відповідальність за порушення норм законодавства, що регулює трудові правовідносини тощо.

16. Податки, що нараховуються на заробітну плату, іменуються «відрахування». Пропонуємо внести зміни до ст. 110 Кодексу законів про працю

України та ст. 30 Закону України «Про оплату праці», виклавши їх таким чином: «При кожній виплаті заробітної плати роботодавець повинен повідомити працівника про такі дані, що належать до періоду, за який провадиться оплата праці: а) загальна сума заробітної плати з розшифровкою за видами виплат; б) розміри і підстави відрахувань із заробітної плати; в) сума заробітної плати, що належить до виплати; г) розміри податкових відрахувань».

17. У податкових правовідносинах роботодавець виступає особою, що зобов'язана нараховувати, утримувати та сплачувати (перераховувати) до бюджету податки з доходів у вигляді заробітної плати. Роботодавцем вважається юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ чи її представництво) або самозайнята особа, яка використовує найману працю фізичних осіб на підставі укладених трудових договорів (контрактів) та несе обов'язки із сплати їм заробітної плати, а також нарахування, утримання та сплати податку на доходи фізичних осіб до бюджету, нарахувань на фонд оплати праці, інші обов'язки, передбачені законами. Статус роботодавця за трудовим законодавством набуває і фізична особа-підприємець, що має сплачувати єдиний податок відповідно до п. 11.2 і 11.3 ст. 11 Податкового кодексу України [2]. Цей вид оподаткування являє собою систему заходів, що відображають особливий порядок оподаткування для певних категорій господарюючих суб'єктів.

18. Відповідно до Податкового кодексу України адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування 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 ідентифікацію, 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 законом. Але такий підхід законодавця зводить конструкцію адміністрування практично лише до процедурного забезпечення діяльності контролюючих органів. Водночас відносини адміністрування навряд чи логічно розглядати як односуб'єктні, здійснення будь-яких дій контролюючих органів має відбиватись і стосовно процедурних умов реагування на це зобов'язаних суб'єктів. Тобто, процедури адміністрування мають деталізувати процедурні права та обов'язки всіх учасників податкових відносин. Непослідовним виглядає визначення адміністрування через «сукупність рішень та процедур контролюючих органів». Фактично, йдеться про одне і теж, бо рішення контролюючого органу набувається як наслідок відповідної процедури. І наявність такого рішення породжує або нову процедуру, або деталізацію існуючої, її новий етап.

19. Відносини адміністративно-процедурного характеру носять управлінський характер, який пов'язаний з ініціативою власних суб'єктів, тоді як на зобов'язаних покладається здебільшого виконання обов'язків. Крім того, останні реалізують значну частину своїх прав саме у відносинах з публічною адміністрацією. Подібний стан природи адміністративних процедур обумовлює і низку ознак її: має правовий характер; деталізує діяльність суб'єкта владних повноважень та зобов'язаних осіб; орієнтована на прийняття адміністративного акта та вирішення конкретної адміністративної справи; передбачає настання відповідних правових наслідків стосовно вирішення позитивних управлінських справ.

20. Податковий кодекс України саме через динаміку діяльності дає визначення податкового обов'язку – обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені законодавством. Фактично податковий обов'язок передбачає послідовність дій стосовно з'ясування грошового розміру еквіваленту податкового зобов'язання, дій щодо перерахування коштів до доходної частини відповідного бюджету в

рахунок погашення податкового обов'язку та діяльності зобов'язаної особи щодо складання та надання податкової звітності. Тобто, матеріальне значення податкового обов'язку, його правова природа розкривається і гарантується через відповідну сукупність процедур.

21. Багатоаспектність податкових відносин виражається в практиці вирішення податкових спорів, надає практичній значущості як безпосередньо приписам податкових законодавчих норм, так і стабільності судової практики. Аналіз та врахування судової практики набуває у податкових відносинах певних особливостей. Однією із таких особливостей є неможливість розгляду податкових спорів у режимі міжнародного-комерційного арбітражу Системний «вихід» податкових спорів на рівень міждержавних взаємовідносин, відносин між суб'єктами різної територіальної юрисдикції обумовлює або внесення змін до такого законодавства, або відповідне корегування в сенсі набуття міжнародного характеру нормами матеріальних та процедурних кодексів України. Це зумовлює і деталізацію приписів податкового законодавства, які упорядковують податкові відносини у межах держави. Свідченням цього є практика вирішення спорів щодо скасування податкових повідомлень-рішень в особливих умовах.

21. Податкові норми реалізуються через адміністративні процедури, а органи, що здійснюють податковий контроль, діють у межах адміністративного права. Податкова адміністрація – це діяльність Державної податкової служби України, що регулюється як податковим, так і адміністративним законодавством, адже процедури перевірок, аудитів та примусового стягнення податків здійснюються відповідно до адміністративних норм. Порухення податкового законодавства може призвести до застосування адміністративних санкцій, таких як штрафи, арешт майна та інші заходи примусового характеру. Платники податків мають право оскаржити рішення податкових органів у адміністративному порядку, що свідчить про тісний зв'язок між податковим та адміністративним правом.

22. Чимало дефініцій податкового і адміністративного права є фундаментальними для розуміння співвідношення їх норм. Податкове право охоплює регулювання всіх аспектів податкових відносин, починаючи від визначення податків та зборів і закінчуючи процедурою їх стягнення. Адміністративне право визначає процедури, що забезпечують розгляд справ у сфері публічного права, зокрема податкових спорів. Кодекс адміністративного судочинства України як спеціалізований кодекс забезпечує механізм розгляду і вирішення адміністративних справ, включаючи ті, що пов'язані з податками. Це забезпечує єдину процедуру для оскарження рішень органів податкового контролю та захисту прав платників податків. Співвідношення норм Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України є ключовим аспектом правового регулювання відносин щодо справляння податків та зборів. Ці два нормативно-правові акти мають як спільні, так і відмінні особливості. Однією з основних спільних ознак Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України є їхня спрямованість на регулювання відносин, пов'язаних із забезпеченням законності у сфері оподаткування та захисту прав платників податків. Проте ця спільність не обмежується лише загальними цілями. Обидва кодекси засновані на принципі законності, що передбачає обов'язкове дотримання податкового законодавства та можливість його оскарження в адміністративних судах. Податковий кодекс України регламентує порядок нарахування, сплати та стягнення податків відповідно до закону, тоді як Кодекс адміністративного судочинства України забезпечує можливість судового оскарження рішень податкових органів, що порушують законні права платників податків. Крім того, обидва кодекси встановлюють чіткі процесуальні правила, які мають на меті забезпечити належне виконання податкових зобов'язань і захист прав платників податків у разі виникнення спорів.

Незважаючи на спільну мету, Податковий кодекс України та Кодекс

адміністративного судочинства України мають суттєві відмінності, зумовлені різною сферою їх застосування та різним предметом правового регулювання, а саме: а) Податковий кодекс України регулює відносини, пов'язані зі встановленням, нарахуванням і сплатою податків, тоді як Кодекс адміністративного судочинства України регулює порядок вирішення спорів між платниками податків і податковими органами у судах; б) Податковий кодекс України встановлює правила адміністративного розгляду податкових спорів на досудовому етапі. Це включає можливість подання скарг на рішення податкових органів у вищі органи та вимогу дотримання адміністративних процедур перед зверненням до суду. Кодекс адміністративного судочинства України регулює процедури судового розгляду податкових спорів, включаючи подання позову до адміністративного суду, проведення судового розгляду, винесення судового рішення та оскарження цього рішення в апеляційному та касаційному порядку; в) Податковий кодекс України передбачає прийняття податковими органами рішень щодо нарахування податкових зобов'язань, проведення перевірок та стягнення податків, ці рішення мають адміністративний характер і підлягають обов'язковому виконанню платниками податків. Тоді як Кодекс адміністративного судочинства України регулює винесення судових рішень щодо правомірності дій податкових органів.

23. Аналіз норм Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України показує, що ці кодекси доповнюють один одного, забезпечуючи гармонійне правове регулювання. Нормативна взаємодія між ними гарантує не тільки правову визначеність у сфері оподаткування, але й забезпечує ефективність адміністративного судочинства. Незважаючи на певні відмінності, ці кодекси мають спільну мету — забезпечення законності та справедливості у сфері оподаткування. Але існує необхідність удосконалення їхньої взаємодії, зокрема, шляхом гармонізації процесуальних норм та забезпечення більшої прозорості у вирішенні податкових спорів та захисту прав платників податків.

24. Податкові спори як предмет адміністративної юрисдикції є різновидом публічно-правових спорів, що виникають у процесі застосування податкового законодавства. Вони посідають особливе місце в системі адміністративної юрисдикції, адже стосуються не лише прав та обов'язків суб'єктів господарювання, але й державного контролю за фінансовими потоками. Крім того, вони виникають внаслідок конфліктів між платниками податків та податковими органами щодо правильності обчислення, сплати та відшкодування податків. Податкові спори можуть мати серйозні наслідки як для платників податків, так і для держави, оскільки вони безпосередньо впливають на фінансову стабільність та правовідносини в суспільстві. В Україні та багатьох зарубіжних країнах податкові спори розглядаються у межах адміністративного судочинства, що сприяє забезпеченню законності та справедливості у відносинах між державою та платниками податків.

25. Згідно з Кодексом адміністративного судочинства України податкові спори підлягають розгляду адміністративними судами, що забезпечує незалежність та об'єктивність у вирішенні таких справ. Особливою є роль адміністративних судів у забезпеченні прозорості та законності у відносинах між державою і платниками податків. Це дозволяє знизити рівень конфліктності у податковій сфері, сприяє підвищенню довіри до податкових органів та забезпеченню стабільності економічного середовища.

26. Податкові спори – це юридичні конфлікти, що виникають між платниками податків і податковими органами щодо правильності визначення, нарахування та сплати податкових зобов'язань. Ці спори охоплюють розгляд та вирішення справ про оскарження податкових рішень, дій або бездіяльності податкових органів, і вирішуються в порядку адміністративного судочинства, що забезпечує захист прав платників податків та дотримання законності в сфері оподаткування. Податкові спори є однією з найскладніших і найважливіших категорій спорів в адміністративному судочинстві. Вони виникають як наслідок розбіжностей між

платниками податків і податковими органами.

27. Шляхи вирішення податкових спорів в адміністративній юрисдикції: 1) досудове або адміністративне чи позасудове вирішення податкових спорів; 2) судове вирішення податкових спорів; 3) спрощене вирішення податкових спорів, що ґрунтуються на міжнародних стандартах.

28. Досудове вирішення податкових спорів є першочерговим етапом у вирішенні конфліктів між платниками податків і податковими органами в Україні та передбачає оскарження рішень податкових органів у межах самої податкової системи без звернення до суду. Процедура досудового оскарження податкових рішень передбачає такі етапи: 1) підготовка скарги; 2) розгляд скарги податковим органом; 3) оскарження в адміністративному порядку. Переваги досудового вирішення податкових спорів: швидке вирішення спорів; зменшення навантаження на судову систему; можливість уникнути додаткових витрат на судові процеси. Недоліки: можливий конфлікт інтересів, оскільки податкові органи можуть бути упередженими, а також брак гарантій повної об'єктивності та неупередженості.

29. Судове вирішення податкових спорів дозволяє залучати експертів, подавати додаткові докази та аргументи, які підвищують об'єктивність та справедливість розгляду справи. Судове вирішення передбачає такі етапи: 1) подання адміністративного позову; 2) розгляд справи в суді першої інстанції; 3) апеляційне та касаційне оскарження. Переваги судового вирішення податкових спорів: а) незалежність та неупередженість суду; б) можливість застосування принципу змагальності, коли обидві сторони можуть представити свої аргументи; в) можливість апеляції та касації для перегляду рішень. А ось тривалість процесу; високі витрати на судові витрати та юридичну допомогу; навантаження на судову систему є його недоліками.

30. Спрощене вирішення податкових спорів може здійснюватися через медіацію, арбітраж або спрощений судовий процес. Такі процедури вирішення

податкових спорів набирають популярності в міжнародній практиці, адже вони дозволяють скоротити час та витрати на вирішення спорів. Наприклад, спрощений судовий процес передбачає розгляд справи без виклику сторін до суду, на підставі письмових доказів і заяв та застосовуються для вирішення менш значущих або однозначних спорів. Переваги спрощеного вирішення податкових спорів: 1) швидкість розгляду; 2) конфіденційність процесу; 3) можливість зберегти ділові відносини між сторонами; 4) менші витрати порівняно з судовими процесами. Недоліками є таке: 1) необов'язковість результатів медіації, якщо сторони не досягли згоди; 2) обмежена можливість оскарження рішень арбітражу; 3) не всі податкові спори може бути вирішено за допомогою альтернативних методів.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано розв'язання наукової проблеми, що полягає у розробці наукової концепції системності податкового законодавства, формуванні та деталізації системності податково-правових норм і системності податкових законодавчих норм, їх зв'язки з іншим законодавством. В результаті сформульовано такі висновки і пропозиції.

1. Структурування системної правової конструкції передбачає такі умови: а) визначення базового елементу – правової норми; б) з'ясування підстав диференціації елементів (предмет та метод правового регулювання); в) умови, на яких однорідні правові норми об'єднуються у відносно сталі узагальнюючі конструкції; г) підстави, якими обумовлюються межі інституту, підгалузі, галузі. Тут важливо виходити із певної ієрархії рівнів структурування такої системи. Побудова системи права як узгодженої конструкції декількох рівнів передбачає таке: система права – публічне та приватне право – окремі публічно-правові та приватноправові галузі – підгалузі окремих правових галузей – інститути окремих галузей – правова норма.

2. Фінансово-правове регулювання охоплює всі стадії руху коштів держави та територіальних громад. Воно включає діяльність усіх учасників фінансово-правових відносин з моменту упорядкування їх поведінки щодо формування централізованих грошових фондів до моменту витрачання цих коштів. Саме така динаміка і забезпечує кругообіг публічних грошових коштів і доцільність застосування при цьому фінансово-правового методу. У межах предмета фінансово-правового регулювання першорядне податково-правове. Тож предмет податкового права пов'язується лише з упорядкуванням відносин щодо регулювання руху коштів до публічних централізованих фондів.

3. Спільність методів публічно-правового регулювання гарантує єдині

вихідні засади упорядкування відносин імперативними засобами. Саме це лежить в основі упорядкування відносин між податковим правом та іншими публічно-правовими галузями (адміністративне право, кримінальне право тощо). Тобто, єдність правового впливу в цих умовах гарантована єдиним методом імперативного регулювання. Водночас використання методу влади та підпорядкування податковим правом не означає непереборної лінії щодо існування податкових відносин та приватноправових відносин на межі з ними. Це не виключає того, що податкове право може оперувати окремими поняттями, які характерні для приватноправових відносин (зобов'язання, договір, застава і т. д.), надавати в окремих випадках платникам право вибору.

4. Через бюджетно-податкове регулювання держава має забезпечити однакові умови фінансування найбільш важливих потреб громадянам України незалежно від місця їх проживання. А за рахунок місцевих податків та зборів як раз і формується фінансова спроможність на місцях, впливати на яку й зобов'язані органи місцевого самоврядування. Звісно, державні гарантії такого роду забезпечуються переважно за рахунок загальнодержавних податків та зборів, які спрямовуються до місцевих бюджетів (податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб і т. д.). Але подібна конструкція регулювання справляння місцевих податків та зборів, що їх узгоджує та забезпечує сумісна реалізація компетенції державних органів та органів місцевого самоврядування, додає певної оперативної самостійності останнім при регулюванні податкових відносин.

5. Податкова система як сукупність платежів, які віднесено до податків, зборів тощо, передбачає об'єднання низки форм надходжень до доходних частин бюджетів, які мають податкову природу. Подібний аспект передбачає врахування декількох специфічних моментів щодо реалізації системності в цих умовах:

а) принципове значення має розмежування у податковій системі платежів на податки-збори-ренти;

б) системністю характеризується і сама конструкція податку як сукупності елементів. Традиційно до таких елементів належать платник, об'єкт, база, ставка тощо. Принциповим є виділення такої сукупності елементів у режимі вичерпного переліку. Тобто, це означає, що відсутність хоча б одного із таких елементів руйнує закінчену системну конструкцію податку чи збору. Наслідком цього є неможливість виконання податкового обов'язку і неможливість застосування штрафних санкцій до платника податку, який не виконає обов'язок щодо нього;

в) системність притаманна і формуванню конструкції податкового обов'язку. Податковий обов'язок – це обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/ або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені Податковим кодексом України. Тобто, конституційний припис, на підставі якого встановлюється імперативна вимога кожного сплачувати податки і збори, декларувати це, податковим законодавством деталізується більш чітко, і системна конструкція податкового обов'язку вже виступає поєднанням трьох складових з податкового обліку, сплати податків та зборів та податкової звітності.

6. Системність в сенсі правового регулювання характеризує певне різноманіття, сукупність інструментів, що використовуються виключно у межах єдиного галузевого утворення. Комплексність же правового регулювання не лише допускає, але й обумовлює одночасне застосування різних за характером методів (диспозитивних та імперативних) щодо відносин, які не характеризуються чіткою єдністю у визначенні правової форми. Податково-правові відносини не можуть характеризуватись такими критеріями комплексності. Саме тому системність дійсно є визначальною ознакою характеристики їх природи, тоді як критерій комплексності треба застосовувати дуже обережно з відповідною аргументацією та розмежуванням явищ.

7. Склад основних інститутів Загальної частини підгалузі податкового права має відбивати доктринальні положення у податковому регулюванні. У найбільш

узагальненому вигляді йдеться про декілька складних податково-правових інститутів. Принциповий підхід до структурування складного інституту передбачає те, що до нього включаються прості, однорідні інститути, які переслідують більш вузько визначену мету в регулюванні, ніж у межах складного інституту. Тож у податковому регулюванні слід виділити декілька складних інститутів: податку; податкового обов'язку; податкової відповідальності; податкових процедур.

8. Побудова ефективної узгодженої системи законодавства передбачає декілька обов'язкових умов: а) додержання чіткості нормотворчих процедур; б) додержання виваженої ієрархії відповідно до юридичної сили актів, що складають відповідну систему; в) узгодженість предметного регулювання та методів, які для цього використовуються при регулюванні актами, що знаходяться на нижчих щаблях ієрархії виключно при умові делегування їм цього актами, що знаходяться в ієрархії вище; г) організації системного узгодження актів при виключенні підстав колізій як між актами, що знаходяться на різних рівнях побудови системи законодавства, так і однорівневими актами.

9. Системна цілісність має складатися із таких елементів, які відповідають сталим властивостям, що характеризують єдність систем на відносно тривалий період часу. Критерій стабільності характеризує при цьому не лише загальні засади правового регулювання, але і принципові аспекти нормозастосування, вирішення спірних відносин. Стосовно вихідних засад правового регулювання яскравим прикладом є наявність принципу стабільності серед системи принципів оподаткування.

10. Системність, набуваючи стабільного характеру, обумовлює застосування правових принципів в об'єднаному режимі, який забезпечує спільний вплив на відповідні явища. Саме тому кожен окремий принцип оподаткування не можна аналізувати відокремлено від інших принципів, які формують всю систему. Принцип стабільності не можна розглядати окремо від принципу загальності

оподаткування чи фіскальної достатності. Система принципів як основних засад правового регулювання являє собою об'єднану, взаємопов'язану сукупність вимог до всіх учасників податкових відносин. Враховуючи їх, має будувати свою діяльність законотворчий орган, реалізовувати повноваження контролюючий орган, виконувати обов'язки та реалізовувати права платники податків.

11. Сфера податково-правового регулювання охоплює не лише відносини щодо встановлення податків та зборів, а й певні процедурні відносини щодо введення останніх. Установлення податків та зборів відбувається шляхом прийняття та набуття чинності певного законодавчого акта, але введення потребує деталізації або забезпечення такого припису і іншими актами.. Стягнення ж передбачає вже застосування примусу, є наслідком протиправної поведінки платника, тоді як зміст справляння обумовлює виділення відносин щодо повного та своєчасного виконання податкового обов'язку. Безумовно, якщо у режимі справляння податків та зборів платник допускає порушення податкового законодавства, виникають підстави застосування режиму стягнення як безпосередньо податків, так і відповідних сум донарахування, штрафів.

12. Щодо комплексних конструкцій, які стосуються податкових відносин, можна говорити при поєднанні податкових та адміністративних правових норм. Може йтися про формування комплексних податково-адміністративних конструкцій регулювання процедур адміністрування податків та зборів, особливостей реалізації засобів податкового контролю, адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства і т. д.

13. Податково-конституційне регулювання включає в себе систему правових норм, що забезпечують баланс між інтересами держави та платників податків. Сучасне податкове право, ґрунтуючись на принципах конституційного регулювання, формує основи для стабільного розвитку економіки, забезпечення соціальної справедливості та захисту прав людини. Принципи податково-конституційного регулювання є основними правилами, що формують основу для

побудови податкової системи держави. Вони визначають правовий підхід до встановлення, справляння та контролю за податками.

14. Конституція України як основний закон держави визначає основні права та обов'язки громадян, включаючи їх податкові зобов'язання. Вона закладає правові засади функціонування податкової системи, визначає взаємодію платників податків з державою та гарантує дотримання їхніх прав. Податкове законодавство, що базується на конституційних принципах, має на меті забезпечити баланс між інтересами держави щодо наповнення бюджету і правами платників податків.

15. Податкове регулювання відповідно до ст. 1 Податкового кодексу України стосується і відносин адміністрування податків та зборів. Фактично, йдеться про сукупність процедур, які стосуються справляння податків та зборів, узгодження позицій суб'єктів, які беруть в цьому участь. Принципово процедурне регулювання в цих умовах має диференціюватися на два блоки. По-перше, це процедури реалізації податкового обов'язку безпосередньо платником податків у межах чіткого додержання норм податкового законодавства. По-друге, це процедури узгодження позицій платника податку та контролюючого органу, процедури адміністративного оскарження рішень контролюючих органів. Принциповою ознакою віднесення таких процедур до податкових є те, що вони відбуваються за участю суб'єктів, які традиційно входять до складу суб'єктів податкових правовідносин, на відміну від процедур судового вирішення податкових спорів.

16. Сплата податку передбачає надходження коштів від нього до доходних частин відповідних бюджетів, що є вже предметом бюджетно-правового регулювання. Тобто, йдеться про межу комплексного регулювання засобами бюджетного та податкового упорядкування поведінки учасників відносин. За природою і бюджетне, і податкове регулювання однотипні, мають фінансово-правову природу, використовують однотипні методи регулювання. Але

ототожнювати їх не можна, бо за цілою низкою підстав (мета та предмет регулювання, суб'єктний склад, особливості процедурного забезпечення реалізації приписів законодавчих норм, станом законодавства і т. д.) вони не збігаються. Саме тому цілком логічно, що зміни податкового регулювання породжують відповідні наслідки щодо регулювання бюджетних відносин. Оцінюючи подібну ситуацію, треба не лише збалансувати раціональні засоби комплексного податково-бюджетного впливу, але й враховувати суспільні наслідки цього.

17. Сутність податково-грошового регулювання полягає у встановленні та реалізації механізмів, за допомогою яких держава забезпечує ефективне формування, розподіл та використання фінансових ресурсів для досягнення соціально-економічних цілей. Податково-грошове регулювання відносин щодо справляння податків та зборів є одним із ключових інструментів державного впливу на економічні процеси, що охоплює широкий спектр заходів, пов'язаних із встановленням, адмініструванням та контролем за податковими зобов'язаннями платників податків. В Україні податково-грошове регулювання зазнає значних змін у зв'язку з проведенням податкових реформ та інтеграцією країни в європейський простір. Основними напрямками реформ є спрощення податкового адміністрування, боротьба з ухиленням від сплати податків та гармонізація українського податкового законодавства з європейським.

18. Податкове і грошово-кредитне регулювання є взаємопов'язаними елементами економічної політики, що взаємно впливають один на одного. Зменшення податкового навантаження може стимулювати економічне зростання, що в свою чергу вплине на грошово-кредитну політику. Саме тому поняття податково-грошового регулювання доцільно тлумачити як комплекс правових, економічних та адміністративних заходів, що застосовуються державою для впорядкування процесів справляння податків і зборів, управління грошовими потоками, а також забезпечення належного виконання податкових обов'язків

суб'єктами господарювання та фізичними особами.

19. Основні функції податково-митного регулювання: 1. Фіскальна – забезпечення наповнення державного бюджету за рахунок збору податків та митних платежів. Це ключова функція, яка забезпечує фінансування державних програм та соціальних витрат. 2. Регулююча – вплив на економічні процеси через систему податкових та митних пільг, ставок, квот та інших інструментів. Це включає стимулювання розвитку певних галузей, регіонів або видів діяльності. 3. Контрольна – забезпечення дотримання податкового та митного законодавства шляхом проведення перевірок, аудитів та інших контрольних заходів. Це включає виявлення і припинення порушень та ухилення від сплати податків. 4. Стимулююча – заохочення платників податків до сумлінної сплати податків та митних платежів через надання пільг, бонусів та інших заохочувальних заходів. 5. Захисна функція – захист національних економічних інтересів через застосування митних тарифів, квот та інших заходів, спрямованих на підтримку внутрішнього виробника та обмеження імпорту.

20. Законодавче регулювання поведінки учасників податкових правовідносин при справлянні податкового обов'язку передбачає, що такий обов'язок буде виконуватись своєчасно і у повному обсязі. Але унеможливити ситуації, у яких такий податковий обов'язок не буде виконано, навряд чи реально. Адже це може статися як через неправомірну поведінку платника, так і внаслідок дій або бездіяльності суб'єкта владних повноважень, які порушують норми податкового законодавства. Вочевидь, деталізація цих обставин уже буде вирішуватися під час спору в суді, але загальні вихідні засади розуміння, чи сталося правопорушення, які наслідки цього і, відповідно, до кого мають застосовуватись санкції, є принциповим моментом щодо настання несприятливих наслідків стосовно учасника податкових відносин.

21. Зміст предмета правопорушення пов'язується із двома обставинами. По-перше, це сукупність податків, зборів (обов'язкових платежів), що об'єднані у

податкову систему України. По-друге, принципове значення у цій ситуації набуває і тип платежу: податок, збір, мито, рентна плата тощо. Правова природа, характер платежу має узгоджуватись з його назвою, а це безпосередньо породжує відповідні правові наслідки. По-третє, безпосередній вплив на з'ясування характеру предмета правопорушення має додержання процедури введення відповідного платежу. Зрозуміло, що її порушення фактично унеможливило виникнення податкового обов'язку. Відповідні несприятливі наслідки щодо оцінки поведінки платника мають пов'язуватись виключно з порушенням норм законодавства щодо несплати, неповної сплати, сплати з порушенням термінів справляння відносно тих платежів, які запроваджено з додержанням відповідної процедури.

22. Наслідок правопорушення має набувати вигляду фактичного ненадходження коштів до бюджету та виражати причинний зв'язок між діянням і наслідком. Така обставина принципово важлива, бо наслідок (ненадходження коштів до бюджету) може і не пов'язуватись з діями або бездіяльністю платника. Подібні наслідки можуть виникати як протиправні діяння контролюючих органів, і у режимі апеляційного адміністративного оскарження або судового вирішення податкового спору з'ясується, що поведінка платника будувалася відповідно до норм чинного законодавства, але це призвело до ненадходження коштів до бюджету. Крім того, не можна виключати і дії третіх осіб, які опосередковують рух грошових коштів від платника до бюджету. Безпосередньо платник передає гроші до відповідної банківської установи, яка зараховує їх на казначейський рахунок державного або місцевого бюджету. Бувають приклади, коли несплата в повному обсязі або несвоєчасна сплата податку платниками була пов'язана саме з діями з боку таких посередників.

23. Процес узгодження податкового та міжнародного законодавства передбачає декілька аспектів та напрямків:

а) досягнення балансу податкових інструментів, що існують як складові

податкової системи та складові податкових систем держав Євросоюзу;

б) усунення розбіжностей у виконанні податкового обов'язку громадян України та іноземців за межами власних справ;

в) узгодження національних актів податкового законодавства та міжнародних договорів;

г) з'ясування підстав доцільності чи недоцільності існування міжнародного податкового права як окремої сукупності інструментів впливу на поведінку учасників відносин.

24. Особливість правового впливу міжнародних договорів у регулюванні податкових відносин обумовлюється декількома моментами. Перший момент: включення їх у систему джерел, що здійснюють правове регулювання, передбачає два етапи: 1) йдеться про укладання такого договору між країнами; 2) відповідна легалізація вже укладеного договору, надання Верховною Радою України згоди на його застосування. Другий момент: після отримання такої згоди для застосування норм міжнародного договору не потрібно жодних інших додаткових умов. Таким чином, реалізується санкціонування державою припису міжнародного договору. Набуття чинності ним не потребує додаткових внутрішньодержавних актів. З огляду на це постає така ситуація: Верховна Рада України, яка не бере участь у підготовці та розробленні такого договору, не просто формально легалізує його зміст, а надає йому характер загальнообов'язковості. При цьому ця обов'язковість ставить такий договір вище національного законодавства, над законом. Третій: якщо положення міжнародного договору суперечить нормі національного податкового закону, перевага віддається першому.

25. Податковим відносинам притаманне складне коло учасників. Традиційне розмежування суб'єктів податкових правовідносин на владні та зобов'язані не виключає складної ієрархії в середині кожного підвиду. В узагальненому вигляді і приватноправове, і публічно-правове регулювання використовує однакові

підходи до структурування системи учасників відносин, що є предметом відповідної правової галузі. Йдеться про дві сторони правовідносин, які протистоять одна одній в умовах упорядкування їх поведінки. Особливість представників владних суб'єктів обумовлює врахування декількох принципових аспектів. По-перше, в системі владних суб'єктів податкових правовідносин виділяються такі учасники відносин оподаткування, які є отримувачами коштів від сплати податків та зборів (держава та територіальні громади). По-друге, важливе місце в цій підсистемі суб'єктів належить учасникам, котрі фактично організують регулювання податкових відносин (Верховна Рада України та місцеві ради). По-третє, до групи суб'єктів владних повноважень належать також державні органи, що деталізують, уточнюють, уповноважуються вище зазначеними суб'єктами на деталізацію правових форм регулювання податкових відносин (Кабінет Міністрів України, Президент України тощо). По-четверте, безпосередні функції організації та контролю з боку публічної влади здійснюють спеціально уповноважені контролюючі органи (податкові, митні органи тощо).

26. Ненадходження очікуваних коштів від сплати податків та зборів до бюджету може бути пов'язана з трьома обставинами: а) реалізація податкового планування, коли платник, використовуючи наявні в чинному податковому законодавстві норми, об'єктивно зменшує суму коштів, яку він має перерахувати як податок чи збір; б) ненадходження коштів від сплати податку чи збору, яке ще не має однозначного характеру правопорушення, що передбачає застосування засобу забезпечення виконання податкового обов'язку (податкова застава, пеня і т. д.); в) застосування штрафу як санкції за наслідками скоєння податкового правопорушення.

27. У публічних податкових відносинах не має підстав застосовувати санкції приватноправового характеру. Сама санкція може виступати не як однорідна конструкція, а являти собою певну системну категорію. Так, при розв'язанні спору між платником та контролюючим органом виникають підстави щодо

вимоги стягнути з держави Україна (в особі Державної казначейської служби України) грошові збитки, яких зазнав платник внаслідок дій контролюючих органів. Розмір таких збитків може включати інфляційні втрати та відсоток річних. Підставою прийняття рішення щодо виникнення у казначейства обов'язку сплатити ці кошти є тривале невиконання боржником (Казначейством) рішення суду. Саме ця заборгованість, затримка в її погашенні і розглядається як підстава, яка заподіяла грошову шкоду.

28. Податкову відповідальність слід розглядати не лише як одну із стадій податкового обов'язку (сплату податків та зборів), а як цілісну конструкцію податкового обов'язку (облік-сплата-звітність). Помилково пов'язувати податкову відповідальність з оцінкою поведінки виключно зобов'язаних осіб – платників. У податкових відносинах беруть участь також і суб'єкти владних повноважень – контролюючі органи. Тож системний погляд на конструкцію податкової відповідальності передбачає оцінку поведінки як зобов'язаних осіб (платників податків і зборів і т. д.), так і суб'єктів владних повноважень.

29. У таких інститутах, як охорона праці, дисципліна праці, нагляд і контроль за додержанням законодавства про працю перевага надається імперативному методу. Поєднання імперативного та диспозитивного методу у режимі трудового регулювання не перешкоджає віднайти відповідні форми правового упорядкування відносин у поєднанні з імперативними методами податкового права. Важливо в цій ситуації визначити ту лінію, до якої принципове значення належить трудовим засобам впливу, і від якої безумовна перевага віддається методам податкового права. При допуску працівника до роботи без оформлення трудового договору можуть збігатися суб'єкт відповідальності та вид правопорушення. Тобто, адміністративно-правове регулювання суб'єктами адміністративної відповідальності встановлювало лише спеціального суб'єкта – посадових осіб юридичних осіб. Це забезпечувало комплексний характер впливу і стосовно самого роботодавця, і тих учасників

відносин, які формують та приймають рішення від його імені. Розмежування статусу фізичної особи та фізичної особи-підприємця свідчить про те, що в обох випадках каральна мета відповідальності реалізується стосовно фізичної особи. Причому в таких умовах при здійсненні господарської діяльності ця особа отримує додатковий правовий статус.

30. У податкових правовідносинах роботодавець виступає особою, що зобов'язана нараховувати, утримувати та сплачувати (перераховувати) до бюджету податки з доходів у вигляді заробітної плати. Роботодавцем вважається юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ чи її представництво) або самозайнята особа, яка використовує найману працю фізичних осіб на підставі укладених трудових договорів (контрактів) та несе обов'язки із сплати їм заробітної плати, а також нарахування, утримання та сплати податку на доходи фізичних осіб до бюджету, нарахувань на фонд оплати праці, інші обов'язки, передбачені законами.

31. Слід вказати на певну проблемність щодо використання терміна «адміністрування». Відповідно до Податкового кодексу України адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування 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 ідентифікацію, 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 законом. Але такий підхід законодавця зводить конструкцію адміністрування практично лише до процедурного забезпечення діяльності контролюючих органів. Водночас відносини адміністрування навряд чи логічно розглядати як односуб'єктні,

здійснення будь-яких дій контролюючих органів має відбуватись і стосовно процедурних умов реагування на це зобов'язаних суб'єктів. Тобто, процедури адміністрування мають деталізувати процедурні права та обов'язки всіх учасників податкових відносин. Непослідовним виглядає визначення адміністрування через «сукупність рішень та процедур контролюючих органів». Фактично, йдеться про одне і теж, бо рішення контролюючого органу відбувається як наслідок відповідної процедури. І наявність такого рішення породжує або нову процедуру, або деталізацію існуючої, її новий етап.

32. Дефініції податкового і адміністративного права є фундаментальними для розуміння співвідношення їх норм. Податкове право охоплює регулювання всіх аспектів податкових відносин, починаючи від визначення податків та зборів і закінчуючи процедурою їх стягнення. Адміністративне право визначає процедури, що забезпечують розгляд справ у сфері публічного права, зокрема податкових спорів. Кодекс адміністративного судочинства України як спеціалізований кодекс установлює механізм розгляду і вирішення адміністративних справ, зокрема й ті, що пов'язані з податками. Усе це забезпечує єдину процедуру для оскарження рішень органів податкового контролю та захисту прав платників податків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адміністративна процедура : навч. посіб. / І. В. Бойко, О. Т. Зима, О. М. Соловійова, А. М. Школик ; за заг. ред. І. В. Бойко. Харків : Право, 2019. 206 с.
2. Адміністративне судочинство : підруч. для здобувачів вищ. освіти / В. В. Мартиновський, Ю. В. Мех, В. Я. Настюк та ін. ; за заг. ред. Р. В. Шаповала. Харків : Право, 2023. 432 с.
3. Адміністративний процес України : навч. посіб. / Г. О. Пономаренко, А. Т. Комзюк, В. М. Бевзенко та ін. ; за заг. ред. А. Т. Комзюка. Харків : Вид-во Харківського нац. ун-ту внутр. справ, 2008. 212 с.
4. Адміністративно-правовий захист прав платників податків : навч. посіб. / М. В. Ковалів, С. С. Єсімов, І. М. Проць та ін. Львів : СПОЛОМ, 2021. 240 с.
5. Андрєєва І. В. Система «єдиного вікна» в Україні: проблеми та перспективи. *Митна справа*. 2022. № 4. С. 23–36.
6. Апалькова І. С. Медіація в Сполучених Штатах Америки. *Альтернативні способи вирішення цивільних спорів* : матеріали круглого столу (м. Одеса, 29 берез. 2021 р.) / за заг. ред. Н. Ю. Голубевої. Одеса : Фенікс, 2021. С. 18–20. URL: <https://dspace.onua.edu.ua/server/api/core/bitstreams/a5ebdcc5-dcaf-477f-bd37-2bffde412461/content> (дата звернення: 23.08.2024).
7. Баїк О. І. Представництво особи у податкових спорах: правовий аналіз. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2020. № 7. С. 238–242.
8. Банківська енциклопедія / С. Г. Арбузов, Ю. В. Колобов, В. І. Міщенко, С. В. Науменкова. Київ : Центр наукових досліджень Національного банку України : Знання, 2011. 504 с.
9. Барін О. Р. Правові основи податкової системи України: сучасний стан, основні елементи, принципи : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Одеса, 2018. 22 с.
10. Баштанник В. В., Шумляєва І. Д. Адміністративне право : навч. посіб. 2-ге

- вид., доповн. і переробл. Дніпро : ДРІДУ НАДУ, 2018. 200 с.
11. Баїк О. І. Понятійно-категоріальний апарат податкового права України : дис. ... д-ра юрид. наук. Львів, 2019. URL: https://old.lpnu.ua/sites/default/files/dissertation/2019/13390/dysertaciya_na_z_dobuttya_naukovogo_stupenya_doktora_yurydychnyh_nauk_bayik_o.i.pdf.
 12. Білінський Д. О. Публічний інтерес як вихідна засада структурування фінансової системи. *Вісник Національної академії правових наук України*. 2013. № 3 (74). С. 158–159.
 13. Білокінь О. М. Впровадження системи «єдиного вікна» в Європейському Союзі: уроки для України. *Європейські студії*. 2021. № 5. С. 47–59.
 14. Бірюков Р. М. Національна правова система в умовах глобалізації (основні напрямки трансформації) : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Одеса, 2011. 20 с.
 15. Боксгорн А. В. Адміністрування місцевих податків і зборів: питання теорії і практики : монографія. Одеса : Вид-во «Юридика», 2022. 226 с.
 16. Болдуєва О. В., Богма О. С. Міжнародні акти і закордонна практика забезпечення фінансової безпеки держави. *Вісник Приазовського державного технічного університету. Серія: Економічні науки*. 2016. № 1(31). С. 92–97.
 17. Бондаренко І. Кодифікація фінансового законодавства: зміст, форми та наслідки : монографія. Харків : Право, 2020. 328 с.
 18. Бондаренко О. О. Теорія та практика вирішення податкових спорів: концептуальні засади : монографія. Київ : Вид-во Людмила, 2019. 483.
 19. Бучинський О. Й. Особливості класифікації податкових спорів. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2018. Вип. 4. Т. 2. С. 48–52.
 20. Бюджетний кодекс України : Кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text1> (дата звернення: 28.08.2024).

21. Васильєва І. Визначення юридичної природи та поняття податкового спору. Податкові спори в адміністративному судочинстві. *Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики* : збірник тез та доповідей П'ятої Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 4–5 лип. 2022 р.). Київ, 2022. С. 24–26. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/2022_07_06_zbirnyk_tez.pdf (дата звернення: 23.08.2024).
22. Васильченко Л. В., Головченко М. В., Федоренко В. В. *Грошово-кредитна політика* : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2017. 400 с.
23. Великий енциклопедичний юридичний словник / за ред. акад. НАН України Ю. С. Шемшученка. Київ : ТОВ «Видавництво «Юридична думка», 2012. 1020 с.
24. Видобора В. В. Ідеї кейнсіанської теорії економічного зростання. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. 2022. Т. 1–2. С. 34–42. URL: <http://n-visnik.oneu.edu.ua/collections/2022/290-291/pdf/34-42.pdf> (дата звернення: 15.08.2024).
25. Виклюк М. І., Гресик В. В. Податкова безпека: дуалістичність економічної природи трактування змісту основних характеристик. *Інноваційна економіка*. 2013. № 5. С. 242–246.
26. Винниченко Л. О. Податкові спори як предмет судової адміністративної юрисдикції: історія становлення процесуального порядку розгляду в Україні. *Часопис Київського університету права*. 2019. № 1. С. 95–98. URL: <https://chasprava.com.ua/index.php/journal/article/view/199/184> (дата звернення: 23.08.2024).
27. Висоцька І. Б., Родченко С. С., Лелюк Н. Є. Протидія ухиленню від сплати податків в умовах воєнного стану. *Академічні візії*. 2023. Вип. 19. URL: <https://academy-vision.org/index.php/av/article/view/378/341> (дата звернення: 28.08.2024).

28. Воронова Л. К. Фінансове право України : підручник. Київ : Прецедент; Моя книга, 2006. 308 с.
29. Гетьманцев Д. О. Фінансово правове зобов'язання як окрема категорія фінансового права : монографія. Київ : Юрінком Інтер, 2011. 368 с.
30. Гетьманцев Д. О., Форсюк В. Л., Беліцький І. С. Теорія, принципи та історія податку. Правовий аспект : наук.-практ. посіб. Київ : Юрінком Інтер, 2015. 496 с.
31. Гінда О. М. Провадження за зверненням податкових органів в адміністративному судочинстві : дис. ... д-ра філософії в галузі права : 081. Львів, 2023. 267 с.
32. Глущенко С. В. Монетарна політика: теоретико-методологічні аспекти : навч. посіб. Київ : НаУКМА, 2017. 64 с.
33. Гнатів О. Взаємний вплив практики Верховного Суду у податкових спорах на вирішення справ інших юрисдикцій. *Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики* : збірник тез та доповідей П'ятої Міжнар. науково-практ. конф. (м. Київ, 4–5 лип. 2022 р.). Київ, 2022. С. 79–81. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/2022_07_06_zbirnyk_tez.pdf (дата звернення: 23.08.2024).
34. Голобородько Т. В. Суб'єкти публічного управління та адміністрування в сфері обліку і оподаткування. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2020. № 4. URL: http://www.dy.nayka.com.ua/pdf/4_2020/57.pdf.
35. Головка А. В. Податкове право України в умовах кризи : навч. посіб. Київ : Нац. ун-т «Києво-Могилянська академія», 2022. 199 с.
36. Гончарук С. Т. Адміністративне право України. Загальна і Особлива частина : навч. посіб. Київ : НАВС, 2000. 294 с.
37. Господарський кодекс України : Закон України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення:

- 19.07.2024).
38. Господарсько процесуальний кодекс України : Закон України від 06.11.1991 р. № 1798-ХІІ. *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 6. Ст. 56.
 39. Дейнега М. А. Міжгалузеві зв'язки системи природоресурсного права. *Науково-практичний журнал «Право. Людина. Довкілля»*. 2019. Вип. 10(2). С. 66–71.
 40. Дем'янишин А. В. Теорія податків та податкової політики : монографія. Київ : ВД «Інтер», 2018. 320 с.
 41. Деменко О. Є. Актуальні питання податково-грошового регулювання відносин щодо справляння податків та зборів. *Наука і техніка сьогодні*. 2024. № 14(28). С. 65–75. URL: [https://doi.org/10.52058/2786-6025-2023-14\(28\)-65-75](https://doi.org/10.52058/2786-6025-2023-14(28)-65-75) (дата звернення: 14.08.2024).
 42. Деменко О. Є. До питання щодо змісту категорії системності у податковому регулюванні. *Приватне та публічне право*. 2024. № 2. С. 39–43. URL: <http://pp-law.in.ua/index.php/2-2024>.
 43. Деменко О. Є. До питання щодо формування податкового глосарію. *Правова позиція*. 2024. № 2 (43). С. 102–105. URL: <http://kyivchasprava.kneu.in.ua/index.php/kyivchasprava/article/view/460>.
 44. Деменко О. Є. Застосування фінансових санкцій на межі податкового та трудового регулювання. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського*. 2024. Т. 35 (74). № 1. С. 72–77. URL: <https://juris.vernadskeyournals.in.ua/35-74-1>.
 45. Деменко О. Є. Значення та наслідки офіційних трансфертів для виконання податкового обов'язку. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2024. № 2. С. 60–64. URL: <http://pjuv.nuoua.od.ua/index.php/prikarpatskij-yuridichnij-visnik-2-2024>.
 46. Деменко О. Є. Обґрунтування системності співвідношення норм

- Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. № 11. С. 333–336. URL: <http://www.lsej.org.ua/index.php/arkhiv-nomeriv?id=168>.
47. Деменко О. Є. Особливості стягнень при порушенні податкового законодавства на межі цивільного та фінансового регулювання (на прикладі інфляційних втрат). *Юридичний вісник*. 2024. № 1. С. 69–76. URL: <http://yurvisnyk.in.ua/index.php/yuridichnij-visnik-1-2024.html>.
48. Деменко О. Є. Пеня на межі приватного та публічного регулювання: податковий аспект зовнішньоекономічної діяльності. *Право і суспільство*. 2024. № 1. Т. 2. С. 156–162. URL: <http://pravoisuspilstvo.org.ua/index.php/archiv?id=183>.
49. Деменко О. Є. Предмет правового регулювання як підстава побудови системності у податковому праві. *Київський часопис права*. 2024. № 2. С. 146–152. URL: <http://kyivchasprava.kneu.in.ua/index.php/kyivchasprava/article/view/460>.
50. Деменко О. Є. Регулювання особливостей податкових відносин у режимі банкрутства. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2024. № 5. С. 282–284. URL: <http://www.lsej.org.ua/index.php/arkhiv-nomeriv?id=174>.
51. Деменко О. Є. Системність права та системність законодавства: податково-правовий аспект. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2024. № 1. С. 360–363. URL: <http://lsej.org.ua/index.php/arkhiv-nomeriv?id=170>.
52. Деменко О. Є. Стабільність системності: податково-правовий аспект. *Актуальні проблеми держави і права*. 2024. № 102. С. 40–45. URL: <http://apdp.in.ua/index.php/vipusk-102.html>.
53. Деменко О. Є. Сучасний погляд на податкові спори як на предмет адміністративної юрисдикції. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. № 10. С. 332–335. URL: http://lsej.org.ua/10_2023/79.pdf (дата звернення: 23.08.2024).

54. Деменко О. Є. Сучасний погляд на податкові спори як предмет адміністративної юрисдикції. *Актуальні питання у сучасній науці*. 2024. № 3(21). С. 607–615. URL: [https://doi.org/10.52058/2786-6300-2024-3\(21\)-607-615](https://doi.org/10.52058/2786-6300-2024-3(21)-607-615). (дата звернення: 22.08.2024).
55. Демченко О. В. Податкова система України: проблеми та перспективи розвитку. *Економіка України*. 2020. № 3. С. 50–62.
56. Денисова А. В. Генезис форм і систем оподаткування прибутку підприємств в Україні. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2010. № 3. С. 214–216.
57. Державна рада Conseil d'État. URL: <https://www.conseil-etat.fr/> (дата звернення: 17.08.2024).
58. Директива Ради (ЄС) 2017/1852 від 10 жовтня 2017 р. Про механізми вирішення податкових спорів у Європейському Союзі. URL: <https://www.kmu.gov.ua/storage/app/sites/1/55-GOEEI/direktiva-radi-es-20171852.pdf> (дата звернення: 23.08.2024).
59. Директива Ради 2010/24/ЄС від 16 березня 2010 року про взаємну допомогу в стягненні за вимогами стосовно податків, мит та інших інструментів URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_023-10#Text (дата звернення: 19.07.2024).
60. Добробог Л. М. Закономірності виникнення, розвитку та функціонування комплексної галузі права як елемента системи права : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Харків, 2016. 34 с.
61. Долженков О. В. Основні напрямки реформування податкового законодавства України як необхідної складової підвищення інвестиційної привабливості та конкурентоздатності економіки України. *Проблеми реалізації норм публічних галузей права в контексті реформування державної влади* : зб. наук. пр. за матеріалами Міжнародного круглого столу, присвяч. 20-річчю Національного університету «Одеська юридична академія» та 170-річчю Одеської школи права. (м. Чернівці, 30 листоп. 2017

- p.). Чернівці, 2018. С. 24–26.
62. Долженков О. В. Податкове законодавство: стан та перспективи розвитку : дис. ... д-ра філософії в галузі права. Одеса, 2020. 263 с. URL: <https://dspace.onua.edu.ua/server/api/core/bitstreams/ce3391ef-ce0e-4585-aab8-adc02441e98a/content>.
63. Дячек С. М. Оцінка рівня фінансової безпеки держави: проблеми та шляхи вирішення. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки*. 2013. № 2. С. 219–226.
64. Єпур М. В., Самойловська В. П. Відмінності правового регулювання інституту податкового права за українським та німецьким законодавством. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2021. Вип. 5(40). С. 98–102. URL: http://www.pjv.nuoua.od.ua/v5_2021/18.pdf (дата звернення: 28.08.2024).
65. Жернаков М. В. Правове регулювання представництва у сфері оподаткування : монографія. Харків : Право, 2006. 144 с.
66. Жернаков М. Податкові спори: реформування механізмів вирішення : монографія. Харків : Право, 2015. 176 с.
67. Живко З. Б., Родченко С. С., Лелюк Н. Є. Управління грошовокредитною безпекою в умовах війни. *Інфраструктура ринку. Серія «Економіка та управління національним господарством»*. 2022. № 66. С. 61–66.
68. Журавський О. А. Вирішення податкових спорів у контексті адміністративної юстиції: міжнародний аспект. *Форум права*. 2011. № 3. С. 272–276.
69. З якими проблемами стикаються суди, платники та контролюючі органи. URL: <https://zib.com.ua/ua/152049.html> (дата звернення: 23.08.2024).
70. Забезпечення виконання податкового обов'язку : монографія / за ред. П. М. Дуравкіна. Харків : Право, 2013. 192 с.
71. Загальна теорія права : підручник / за заг. ред. М. І. Козюбри. Київ : Ваїте, 2015. 392 с.

72. Загальне адміністративне право України : підручник / за заг. ред. акад. С. Ківалова і проф. Л. Білої-Тівнової; Нац. ун-т «Одеська юрид. академія». Одеса : Фенікс, 2023. 792 с. Режим доступу: <https://doi.org/10.32837/11300.25545>.
73. Запотоцька О. В. Поняття та елементи адміністративно-правового статусу Національного банку України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Право*. 2017. Вип. 42. С. 166–170.
74. Іванов С. О. Податкове регулювання в системі державного управління економікою України : дис. ... канд. екон. наук. Київ, 2019. 180 с.
75. Іванов Ю. Б., Єськов О. Л. Сучасне оподаткування: мотиваційний аспект : монографія. Харків : ВД «ІНЖЕК», 2007. 328 с.
76. Іванський А. Й. Фінансове право : підручник. 2-ге вид. доповн. і переробл. Одеса : Міжнародний гуманітарний університет, 2022. 721 с.
77. Імобільяре Саффі проти Італії (Immobiliare Saffi v. Italy): рішення Європейського суду з прав людини від 28 липня 1999 р. у справі (Заява N 22774/93). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/980_075.
78. Казацька М. Д. Визначення податкового контролю у Податковому кодексі України. *Право та державне управління*. 2019. Т. 1. № 1 (34). С. 49–53.
79. Карлін М. І., Ліповська-Маковецька Н. І. Податкові системи країн Америки : навч. посіб. Луцьк : Вежа-Друк, 2015. 232 с.
80. Кинів Б. Ю. Банківський союз європейського союзу: правові аспекти організації. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2015. Вип. 33. Т. 2. С. 22–25. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/4875/1/%D0%91%D0%90%D0%9D%D0%9A%D0%86%D0%92%D0%A1%D0%AC%D0%9A%D0%98%D0%99%20%D0%A1%D0%9E%D0%AE%D0%97%20%D0%84%D0%92%D0%A0%D0%9E%D0%9F%D0%95%D0%99%D0%A1%D0%AC%D0%9A%D0%9E%D0%93%D0%9E%20%D0%A1%D0%9E%D0%AE%D0%97%D0%A3.p>

- [df](#) (дата звернення: 28.08.2024).
81. Кіценко В. С. Правова природа податкових спорів в Україні : дис. ... канд. юрид. наук. Одеса, 2010. 194 с.
 82. Кльоба Л. Г. Фінансова безпека та ризики банківської інвестиційної діяльності. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 12. С. 6–12.
 83. Кобильнік Д. А. Особливості реалізації функцій податкового права (методологічний аспект) : дис. ... д-ра юрид. наук. Запоріжжя, 2021. 443 с. URL: http://phd.znu.edu.ua/page/dis/07_2021/Kobylnik.pdf (дата звернення: 18.08.2024).
 84. Ковальчук Т. В. Принципи справедливості та ефективності в оподаткуванні. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія «Право»*. 2019. № 110. С. 67–71.
 85. Кодекс адміністративного судочинства України : Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV. *Офіційний вісник України*. 2005. № 30. Ст. 1813.
 86. Кодекс законів про працю України : Закон України від 10.12.1971 р. № 322-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08?find=1&text=%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA%D0%B8#n595>.
 87. Кодекс України з процедур банкрутства : Закон України від 18.10.2018 р. № 2597-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2019. № 19. Ст. 74.
 88. Кодекс України про адміністративні правопорушення : Закон України від 07.12.1984 р. № 8073-X. *Відомості Верховної Ради Української РСР*. 1984. Додаток до № 51. Ст. 1122.
 89. Колосовська Д. В. Значення та практичне застосування принципу стабільності податкового законодавства щодо місцевих податків і зборів. *Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право*. 2020. Вип. 1. URL: <https://doi.org/10.32844/2618-1258.2020.1.32> (дата звернення: 18.08.2024).

90. Колупаєва І. В. Особливості диверсифікації ставки податку на прибуток згідно Податкового кодексу України. *Економічний вісник Донбасу*. 2011. № 25. С. 94–97.
91. Конвенція про взаємну адміністративну допомогу у податкових справах. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_325#Text (дата звернення: 23.08.2024).
92. Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод (з протоколами) (Європейська конвенція з прав людини). *Офіційний вісник України*. 1998 р. № 13. С. 270.
93. Конституція України. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141. URL: <https://www.president.gov.ua/ua/documents/constitution/konstituciya-ukrayini-rozdil-i> (дата звернення: 23.08.2024).
94. Конюшко К. Інституційний механізм розгляду податкових спорів: поняття та основні елементи. *Теорія і практика інтелектуальної власності*. 2014. № 2. С. 57–63. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Tpiv_2014_2_9 (дата звернення: 22.08.2024).
95. Костиріна М., Риженко А. Фінансова безпека як основна функція держави на сьогоднішній день. *Фінансова безпека України: сучасний стан правового регулювання та перспективи розвитку* : матеріали ІХ Міжнар. науково-практ. конф., присвяч. наук. шк. заслуж. юр. України, проф., д.ю.н. В. Т. Білоуса (м. Ірпінь, 26 жовт. 2023 р.). Ірпінь, 2023. С. 148–151. URL: https://www.dpu.edu.ua/images/2023/Photo_dlya_novyn_2023/Kafedra%20publichnogo%20prava/Zbirnik_FIn_bezpeka_2023.pdf (дата звернення: 28.08.2024).
96. Крестовська Н. М. Ювенальне право України: історико-теоретичне дослідження : монографія. Одеса : Фенікс, 2008. 332 с.
97. Кримінальне право України: Особлива частина : підручник / В. Я. Тацій,

- В. І. Борисов, В. І. Тютюгін та ін. ; за ред. В. Я. Тація, В. І. Борисова, В. І. Тютюгіна. 6-те вид., доповн. і переробл. Харків : Право, 2020. 768 с.
98. Кримінальний кодекс України : Закон України від 05.04.2001 р. № 2341-III. *Відомості Верховної Ради України*. 2001. № 25–26. Ст. 131.
99. Кримінально процесуальний кодекс України : Закон України від 13.04.2012 р. № 4651-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2013. № 9-10. № 11-12. № 13. Ст. 88.
100. Кудь А., Кучерявенко М., Смичок Є. Цифрові активи та їх економіко-правове регулювання у світлі розвитку технології блокчейн : монографія. Харків: Право, 2019. 384 с.
101. Кулак А. В. Податкове регулювання доходів і прибутків платників податків в Україні. URL: http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/1443/1/Kylak_Andrij_FMOzm_51.pdf (дата звернення: 18.08.2024).
102. Кучерявенко М. Доктрина податкового права. *Право України*, 2020. № 4. С. 11–20.
103. Кучерявенко М. Конституційні засади компетенції адміністративних судів: чи доцільна ревізія?... *Вісник Вищого адміністративного суду України*. 2009. № 1. С. 41–44.
104. Кучерявенко М. П. Податкове право : підручник. Харків : Право, 2013. 529 с.
105. Кучерявенко М. П. Податкове право України: Академічний курс : підручник. Київ : Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. 699 с.
106. Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація : монографія. Київ : Алерта ; КНТ; ЦУЛ, 2009. 460 с.
107. Кучерявенко М. П. Природа податку як конструкції зустрічного узгодження обов'язків (на прикладі підприємств критичної інфраструктури). *Право України*. 2021. № 4. С. 167–181.

108. Кучерявенко М. П., Смичок Є. М. Момент виконання обов'язку зі сплати податків та зборів: податково-правовий аспект. *Юридична Газета*. № 42 (644), 19 жовтня 2018 р. URL: <http://yur-gazeta.com/publications/practice/podatkova-praktika/moment-vikonannya-obovyazku-zi-splati-podatkov-ta-zboriv.html>.
109. Кучерявенко М. П., Смичок Є. М., Брояков С. В. Правова природа рішень місцевих рад з питань встановлення місцевих податків та зборів: проблема віднесення до регуляторних актів. *Вісник НАПрНУ*. 2022. Т. 29. № 2. С. 178–193.
110. Кучерявенко М. Правова заборона: податковий аспект. *Право України*. 2023. № 7. С. 131–132.
111. Кучерявенко М. Проблема колізійності фінансового законодавства у рішеннях Вищого адміністративного суду України (деякі аспекти методології). *Право України*. 2008. № 9. С. 57–62.
112. Кучерявенко М., Серьогін О. Сучасна система міжнародного права. Рішення міжнародного комерційного арбітражу, як підстава відступу адміністративним судом від принципів оподаткування в Україні. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка*. 2021. № 1(53). С. 54–57.
113. Кучерявенко М., Серьогін О. Характеристика принципу стабільності та значення його сталості у податкових відносинах. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія: Міжнародні відносини*. 2021. № 1 (54). С. 71–76.
114. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 6 т. Особенная часть. Т. IV: Косвенные налоги. Харків : Право, 2007. 536 с.
115. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 6 т. Т. II: Введение в теорию налогового права. Харків : Легас, 2004. 600 с.
116. Ладюк О. Д. Фінансова безпека: характеристика складників. *Ефективна*

- економіка*. 2016. № 11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5280> (дата звернення: 28.08.2024).
117. Латковська Т., Долженков О. Один із ключових напрямів Плану дій BEPS як орієнтир удосконалення податкової політики в Україні. *Судовий розгляд податкових і митних спорів: проблеми, виклики, пріоритети* : матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 4–5 лип. 2019 р.). Київ, 2019. С. 63–70.
118. Левицька Н. О. Міжгалузеві нормативно-правові інститути: деякі теоретичні питання. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2015. № 14. Т. 1. С. 23–25.
119. Лемеха Р. І. Зарубіжний досвід правового регулювання митних режимів та перспективи його впровадження в національне законодавство та юридичну практику. *KELM (Knowledge, Education, Law, Management)*. 2020. № 5(33). С. 222–227. URL: <https://kelmczasopisma.com/viewpdf/2027> (дата звернення: 19.07.2024).
120. Лінінчук К. І. Розвиток податкової системи України в контексті євроінтеграції : дипломна робота на здобуття кваліфікаційного ступеня магістра. Дніпро, 2021. 118 с.
121. Лісовий Г. О. Податкова безпека України: загрози та ризики. *Форум права*. 2016. № 1. С. 162–168. URL. http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2016_1_28.pdf (дата звернення: 28.08.2024).
122. Луценко І. С. Методичний підхід до оцінювання рівня податкової безпеки держави. *Вісник Херсонського державного університету*. 2015. Вип. 12. Ч. 2. С. 159–163.
123. Макроекономіка: базовий курс : навч. посіб. / І. Й. Малий, І. Ф. Радіонова, Т. Ф. Куценко, Н. В. Федірко та ін. Київ : КНЕУ, 2016. 253 с. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/197272729.pdf> (дата звернення: 15.08.2024).

124. Макух О. В. Фінансові правовідносини: теорія, сучасний стан і тенденції розвитку : монографія. Харків : Право. 2016. 304 с.
125. Мальована Д. О., Старкова Ю. О., Шашко, М. Д. Сучасна система податків України та її основні недоліки. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2021. № 11. С. 469–472.
126. Манукян А. А. Відповідальність за порушення норм податкового законодавства : дис. ... д-ра юрид. наук. Харків, 2024. 209 с. URL: <https://dspace.nlu.edu.ua/handle/123456789/20046>.
127. Манько Д. Г. Міжгалузевість, комплексність, інтегративність як характеристика сучасного права. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2022. № 4. С. 8–12.
128. Мартинюк В. П., Баранецька О. В. Оцінка окремих показників фіскальної безпеки держави. *Бізнес Інформ*. 2013. № 8. С. 15–21.
129. Марченко В. Б. Формування правових засад участі України у міжнародному обміні податковою інформацією. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2018. Вип. 6. С. 232–235.
130. Марченко О. М., Пушак Я. Я., Ревак І. О. Фінансова безпека держави : навч. посіб. Львів, 2020. 356 с.
131. Миронюк Р. В. Особливості судового розгляду окремих категорій адміністративних справ : навч. посіб. Дніпро : Дніпроп. держ. ун-т внутр. справ, 2019. 352 с.
132. Митне регулювання. URL: https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%9C%D0%B8%D1%82%D0%BD%D0%B5_%D1%80%D0%B5%D0%B3%D1%83%D0%BB%D1%8E%D0%B2%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%8F
(дата звернення: 19.07.2024).
133. Митний кодекс України : Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. Дата оновлення: 01.07.2024. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>
(дата звернення: 19.07.2024).

134. Міжнародне оподаткування: базова теорія простими словами. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/FZ001862> (дата звернення: 15.08.2024).
135. Монаєнко А. Практика суду ЄС щодо протидії податковим зловживанням. *Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики* : зб. тез та доповідей П'ятої Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 4–5 лип. 2022 р.). Київ, 2022. С. 139–142. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/2022_07_06_zbirnyk_tez.pdf (дата звернення: 23.08.2024).
136. Музика-Стефанчук О. А. Публічний інтерес у бюджетних правовідносинах. *Науковий Вісник Дніпропетровського університету внутрішніх справ*. 2011. № 3 (55). С. 337–343.
137. Музика-Стефанчук О. А. Фінансове право : навч. посіб. 3-тє вид., доповн. і переробл. Київ : Атіка, 2007. 23 с.
138. Музика-Стефанчук О. А., Якимчук Н. Я. Сучасне фінансове право. Право публічних фінансів : підручник. Київ : АртЕк, 2024. 656 с.
139. Мулявка Д. Г. Адміністративно-правові заходи забезпечення прав платників податків : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2004. 212 с.
140. Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку. URL: <https://www.nssmc.gov.ua/about-us/about-us/> (дата звернення: 28.08.2024).
141. Нікітішин А. О. Основні напрямки вдосконалення механізму податкового регулювання. *Ефективна економіка*. 2016. № 2. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4789> (дата звернення: 27.08.2024).
142. Обґрунтування інструментів податкового регулювання при реалізації митної політики держави. URL: http://repository.hneu.edu.ua/bitstream/123456789/26913/1/%D0%A2%D0%B8%D1%85%D0%BE%D0%BC%D0%B8%D1%80%D0%BE%D0%B2%D0%B0_%D0%B4%D0%B8%D0%BF%D0%BB%D0%BE%D0%BC.....pdf (дата звернення: 19.07.2024).

143. Овчаренко А. С. До питання про розвиток альтернативних способів вирішення податкових спорів в Україні. *Юридичний вісник*. 2021. № 4. С. 150–155.
144. Окрема думка (спільна) суддів Великої Палати Верховного Суду Шевцової Н. В., Грицива М. І., Желізного І. В., Мартева С. Ю., Прокопенка О. Б., Усенко Є. А. щодо ухвали Великої Палати Верховного Суду від 28 вересня 2023 року у справі № 908/129/22 (908/1333/22). URL: <http://iplex.com.ua/doc.php?regnum=113927877&red=100003e9e2b44d86c4fabca77b0ff0748948a4&d=5>
145. Окрема думка суддів Великої Палати Верховного Суду Шевцової Н. В., Воробйової І. А., Желізного І. В. щодо постанови Великої Палати Верховного Суду від 9 листопада 2023 року у справі № 420/2411/19. URL: <http://iplex.com.ua/doc.php?regnum=115061844&red=100003faab6be23d14c9c495ac99f2ec473eb5&d=5>.
146. Олендер І. Усунення подвійного оподаткування: сутність та практика Верховного Суду. *Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики* : зб. тез та доповідей П'ятої Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 4–5 лип. 2022 р.). Київ, 2022. С. 180–184. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/2022_07_06_zbirnyk_tez.pdf (дата звернення: 23.08.2024).
147. Олендер І. Я. Вплив режиму усунення подвійного оподаткування на виконання податкового обов'язку : монографія. Харків : Право, 2020. 224 с.
148. Оподаткування фізичних осіб в Україні. Запитання - відповіді, законодавство. Серія «Юридичний радник» / за ред. академіка АЕН України В. Н. Майорченка. Харків : Страйд, 2004. С. 120–121.
149. Опорний конспект лекцій з дисципліни адміністрування податків. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/24135/1/%D0%9E%D0%BF%D0%BE%D1%80%D0%BD%D0%B8%D0%B9%20%D0%BA%D0%BE%D0%B>

- [D%D1%81%D0%BF%D0%B5%D0%BA%D1%82%20%D0%BB%D0%B5%D0%BA%D1%86%D1%96%D0%B9.pdf](#) (дата звернення: 18.08.2024).
150. Орлюк О. П. Фінансове право : навч. посіб. Київ: Юрінком Інтер, 2003. 528 с.
151. Оскарження податкових повідомлень-рішень. URL: <https://legalaid.ua/ua/oskarzhennya-podatkovykh-povidomlen-rishen/> (дата звернення: 18.08.2024).
152. Основні засади грошово-кредитної політики на період воєнного стану. URL: <https://bank.gov.ua/ua/files/hJTwdlrBPNWeMzk> (дата звернення: 15.08.2024).
153. Особливості застосування конвенцій про уникнення подвійного оподаткування, розроблені ОЕСР та ООН. URL: <https://astonfs.com/blog-uk/uniknennya-podvijnogo-opodatkuvannya-rozrobleni-oesr-oon/> (дата звернення: 23.08.2024).
154. Очкуренко С. В. Місце фінансового права в системі права України: проблеми теорії і практики : монографія. Київ : Видавничий дім «Гельветика», 2017. 460 с.
155. Павленко С. Міжнародні стандарти у податковій політиці: аналіз та вплив на Україну. *Журнал міжнародного права*. 2023. № 2. С. 60–75.
156. Пахненко О. М. Основні засади податкової політики в країнах ЄС на сучасному етапі. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5317> (дата звернення: 14.08.2024).
157. Петренко О. В. Система «єдиного вікна» у США: аналіз та рекомендації для України. *Бізнес Інформ*. 2021. №10. С. 19–32.
158. Підхомний О. М. Фінансова безпека України в умовах глобалізації : монографія. Львів : Сполом, 2012. 356 с.
159. Пілотне рішення ЄСПЛ у справі «Юрій Миколайович Іванов проти України» від 15 жовтня 2009 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_479#Text.

160. План дій BEPS. Або як протидіяти виведенню прибутку до «сприятливих» податкових юрисдикцій. URL: <https://kyiv.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/print-395333.html> (дата звернення: 15.08.2024).
161. Плохута Є. П. Зарубіжний досвід адміністративно-правового регулювання у сфері виконання судових рішень і рішень інших органів і можливості його використання в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2022. № 10. С. 462–466. URL: http://lsej.org.ua/10_2022/114.pdf (дата звернення: 27.08.2024).
162. Податкова політика в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку / під ред. В. М. Федосова, О. П. Кириленко. Київ : Знання, 2019. 512 с.
163. Податкова система : навч. посіб. / В. Г. Баранова, О. Ю. Дубовик, В. П. Хомутенко та ін. ; за ред. В. Г. Баранової. Одеса : ВМВ, 2014. 344 с.
164. Податкове планування та оптимізація оподаткування (податковий консалтинг) : підручник / О. А. Музика-Стефанчук, Н. Я. Якимчук, Р. Ф. Ханова, І. В. Дашутін, В. Г. Савенкова, А. А. Барікова, Н. О. Сабадаш ; за ред. проф. О. А. Музики-Стефанчук. Київ : АртЕк, 2024. 304 с. URL: <https://stefanchuk.com/wp-content/uploads/2024/07/Музика-Стефанчук-О.А.-Податкове-планування-та-оптимізація-оподаткування.-Податковий-консалтинг.-Підручник.pdf>.
165. Податкове право : підручник / за ред. Д. О. Гетманцева та М. П. Кучерявенка. Харків : Право, 2023. 464 с.
166. Податкове право України : підручник / за ред. М. П. Кучерявенка, Н. А. Маринів. Харків : Право, 2019. 440 с.
167. Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 28.08.2024).
168. Подік І. І. Оцінювання сучасного стану податкової системи України. *Економіка та держава*. 2017. № 4. С. 46–51.

169. Покатаєва О. В. Теоретичні засади правового регулювання справляння загальнодержавних податків та зборів в Україні : монографія. Запоріжжя : КПУ, 2011. 300 с.
170. Положення про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті : затвердж. Постановою Правління Національного банку України від 02.01.2019 р. № 5. *Офіційний вісник України*. 2019. № 14. Ст. 511.
171. Попіль А. Податкова система України: роль в економічному розвитку та фінансовій безпеці. *Фінансова безпека України: сучасний стан правового регулювання та перспективи розвитку* : матеріали ІХ Міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. наук. шк. заслуж. юр. України, проф., д.ю.н. В. Т. Білоуса (м. Ірпінь, 26 жовт. 2023 р.). Ірпінь, 2023. С. 208–211. URL: https://www.dpu.edu.ua/images/2023/Photo_dlya_novyn_2023/Kafedra%20publichnogo%20prava/Zbirnik_FIn_bezpeka_2023.pdf (дата звернення: 28.08.2024).
172. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 21.09.2021 р. у справі № 905/2030/19. URL: https://verdictum.ligazakon.net/document/100359355?utm_source=biz.ligazakon.net&utm_medium=news&utm_content=bizpress05.
173. Постанова Великої Палати Верховного суду по справі № 758/1303/15-ц від 11.04.2018 р., № 686/21962/15-ц від 16 травня 2018 року. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/74838873>.
174. Постанова Великої Палати Верховного Суду у справі № 420/2411/19 від 09.11.2023 року URL: <http://iplex.com.ua/doc.php?regnum=115546289&red=10000351bb58cd0c121602c6fe8755ed6e2714&d=5>.
175. Постанова Великої Палати Верховного Суду у справі № 646/14523/15-ц від 19.06.2019 року. URL:

- https://protocol.ua/ua/postanova_vp_vs_vid_19_06_2019_roku_u_spravi_646_1_4523_15_ts/.
176. Постанова Великої Палати Верховного Суду у справі № 915/533/15 від 22.05.2018 року. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/Dajjest_rich_2018.pdf.
177. Постанова Верховного Суду від 22.12.2020 р. по справі № 260/1743/19. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v007p710-01#Text>.
178. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду у справі № 814/2156/16 від 21.12.2018 р. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/78771378>.
179. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду по справі № К/9901/6793/18 від 31.05.2019 р. URL: https://protocol.ua/ua/postanova_kas_vp_vid_31_05_2019_roku_u_spravi_820_4728_17/.
180. Постанова Верховного суду України у справі № 6-2759цс15 від 20.01.2016 р. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/55253290>.
181. Постанова Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду по справі № 807/542/17 від 15.04.2020 р. URL: <https://favorites.ligazakon.net/search?q=25>.
182. Постанова Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду по справі № 826/7444/16 від 19.08.2020 р. URL: <http://iplex.com.ua/doc.php?regnum=91050223&red=100003dd090573d37a8785b250cdc36971031e&d=5>.
183. Постанова об'єднаної палати КАС ВС від 22.12.2020 р. у справі № 260/1743/19. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/93708687>.
184. Постанова Одеського окружного адміністративного суду від 09.09.2011 р. у справі № 2а-608/08/1570. URL: <https://forum.antiraid.com.ua/topic/15086-postanova-vp-vs-pro-stjagnennja-z-dks-ukrayini-3-richnih-ta-inflacijnih-vtrat->

u-razi-nesvojechasnogo-vikonannja-rishennja-sudu/.

185. Постанова Третньої судової палати Касаційного цивільного суду у складі Верховного Суду у справі № 757/28275/17-ц від 12.08.2020 р. URL: <http://iplex.com.ua/doc.php?regnum=90985851&red=1000030f0b707c9cd6c516c7367cbe2edf93c3&d=5>.
186. Правове регулювання податкових спорів : монографія / за ред. О. В. Іванова. Київ : Юридична думка, 2021. 480 с.
187. Практика застосування норм Податкового кодексу України: останні зміни : Роз'яснення Міністерства доходів і зборів України від 01.07.2013 р. № n0010810-13. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/n0010810-13#Text> (дата звернення: 19.07.2024).
188. Принцип стабільності податкового законодавства крізь призму аналізу практики Верховного Суду, ЄСПЛ, суду ЄС. URL: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/sudova-praktika/princip-stabilnosti-podatkovogo-zakonodavstva-kriz-prizmu-analizu-praktiki-verhovnogo-sudu-espl-sudu.html> (дата звернення: 17.08.2024).
189. Пришва Н. Ю. Податкове право : навч. посіб. Київ : Юрінком Інтер, 2010. 365 с.
190. Про адміністративну процедуру : Закон України від 17.02.2022 р. № 2073-IX. Дата оновлення: 01.01.2024. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=68834 (дата звернення: 24.08.2024).
191. Про банки і банківську діяльність : Закон України від 07.12.2000 р. № 2121-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2121-14> (дата звернення: 15.08.2024).
192. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: [HTTPS://ZAKON.RADA.GOV.UA/LAWS/SHOW/996-14#TEXT](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#TEXT).

193. Про бюджетну систему України : Закон України від 05.12.1991 р. № 512-XII. *Відомості Верховної Ради УРСР*. 1991. № 1. Ст. 1.
194. Про валюту і валютні операції : Закон України від 21.07.2018 р. № 2473-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19#Text> (дата звернення: 15.08.2024).
195. Про військово-цивільні адміністрації : Закон України від 03.02.2015 р. № 141-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/141-19#Text>.
196. Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо забезпечення підтримки обороноздатності держави та розвитку оборонно-промислового комплексу України : Закон України від 08.11.2023 р. № 3428-IX. *Відомості Верховної Ради України*. 2023. № 95. Ст. 378.
197. Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Національного банку України з питань визначення переліку операцій, які не є об'єктом оподаткування : Постанова правління Національного банку України від 15.09.2023 р. № 114. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0114500-23#Text>.
198. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні : Закон України від 05.07.2012 р. № 5083-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5083-17#Text> (дата звернення: 15.08.2024).
199. Про внесення змін до Порядку зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних : Постанова Кабінету Міністрів України від 23.12.2022 р. № 1428. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1428-2022-%D0%BF#Text>.
200. Про встановлення Митного кодексу Союзу : Регламент Європейського Парламенту і Ради (ЄС) № 952/2013 від 09.10.2013 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_009-13#Text (дата звернення:

19.07.2024).

201. Про гарантії держави щодо виконання судових рішень : Закон України від 05.06.2012 р. № 4901-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2013. № 17. Ст. 158.
202. Про Державний бюджет України на 2017 рік : Закон України від 21.12.2016 р. № 1801-VII. *Відомості Верховної Ради України*. 2017. № 3. Ст. 31.
203. Про Державний бюджет України на 2024 рік : Закон України від 09.11.2023 р. № 3460-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3460-20#top> (дата звернення: 28.08.2024).
204. Про державну податкову службу в Україні : Закон України від 04.12.1990 р. № 509-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/509-12#Text> (дата звернення: 15.08.2024).
205. Про запобігання корупції : Закон України від 14.10.2014 р. № 1700-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1700-18#Text> (дата звернення: 28.08.2024).
206. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг : Закон України від 06.07.1995 р. № 265/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95-%D0%B2%D1%80#Text>.
207. Про затвердження змін до Положення про випуск електронних грошей та здійснення платіжних операцій з ними : Постанова правління Національного банку України від 22.06.2023 р. № 82. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0082500-23#Text>.
208. Про затвердження Методики проведення перевірки достовірності, повноти нарахування та сплати акцизного податку : наказ Державної податкової служби України від 09.10.2023 р. № 831. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0831912-23#Text>.

209. Про затвердження Методики проведення перевірки загальних положень податкового та іншого законодавства України, контроль за дотриманням якого покладено на податкові органи : наказ Державної податкової служби України від 09.06.2023 р. № 444. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0444912-23#Text>.
210. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів : наказ Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0002201-07#Text> (дата звернення: 19.07.2024).
211. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо організації та проведення контролюючими органами зустрічних звірок, обміну податковою інформацією при здійсненні податкового контролю : наказ Державної податкової служби України від 29.01.2020 р. № 47. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0047912-20#Text> (дата звернення: 19.07.2024).
212. Про затвердження положення про Міністерство фінансів України : Постанова Кабінету Міністрів України від 20.08.2014 р. № 365. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-%D0%BF#Text>.
213. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 р. № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#Text> (дата звернення: 19.07.2024).
214. Про затвердження порядків реєстрації реєстраторів розрахункових операцій та книг обліку розрахункових операцій : наказ Міністерства фінансів України від 14.06.2016 р. № 547. URL: [HTTPS://ZAKON.RADA.GOV.UA/LAWS/SHOW/Z0918-16#TEXT](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0918-16#Text).
215. Про затвердження Порядку взаємодії між декларантами, їх представниками, іншими заінтересованими особами та митними органами, іншими

- державними органами, установами та організаціями, уповноваженими на здійснення дозвільних або контрольних функцій щодо переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України, з використанням механізму «єдиного вікна» та визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України : Постанова Кабінету Міністрів України від 21.10.2020 р. № 971. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/971-2020-%D0%BF#Text> (дата звернення: 19.07.2024).
216. Про затвердження Порядку використання учасником індустріального (промислового) парку вивільнених від оподаткування коштів на розвиток його діяльності у межах індустріального (промислового) парку : Постанова Кабінету Міністрів України від 30.09.2022 р. № 1095. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1095-2022-%D0%BF#Text>.
217. Про затвердження Порядку та умов надання у 2017 році субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на погашення різниці між фактичною вартістю теплової енергії, послуг з централізованого опалення, постачання гарячої води, централізованого водопостачання та водовідведення, постачання холодної води та водовідведення (з використанням внутрішньобудинкових систем), що вироблялися, транспортувалися та постачалися населенню та/або іншим підприємствам тепlopостачання, централізованого питного водопостачання та водовідведення, які надають населенню такі послуги, та тарифами, що затверджувалися та/або погоджувалися органами державної влади чи місцевого самоврядування : Постанова Кабінету Міністрів України від 18.05.2017 р. № 332. *Офіційний вісник України*. 2017. № 43. Стор. 27. Ст. 1339.
218. Про затвердження Порядку формування середньозваженого тарифу на послугу з управління побутовими відходами, а також тарифів на збирання,

- перевезення, відновлення та видалення побутових відходів : Постанова Кабінету Міністрів України від 26.09.2023 р. № 1031. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1031-2023-%D0%BF#Text>.
219. Про затвердження Узагальненої податкової консультації з деяких питань оподаткування податком на додану вартість : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2021 р. № 842. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0842201-20#Text>.
220. Про затвердження узагальненої податкової консультації щодо перебування у Реєстрі неприбуткових установ та організацій комунальних некомерційних підприємств, які передають закріплене за ними майно : наказ Міністерства фінансів України від 19.01.2021 р. № 23. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0023201-21#Text>.
221. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 08.07.2010 р. № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text> (дата звернення: 19.07.2024).
222. Про зовнішньоекономічну діяльність : Закон України від 16.04.1991 р. № 959-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12#Text> (дата звернення: 19.07.2024).
223. Про Митний тариф України : Закон України від 19.10.2022 р. № 2697-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2697-20#Text> (дата звернення: 19.07.2024).
224. Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України від 21.05.1997 р. № 280/97-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80>.
225. Про місцеві державні адміністрації : Закон України від 09.04.1999 р. № 586-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/586-14#Text>.
226. Про Національний банк України : Закон України від 20.05.1999 р. № 679-

- XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/679-14#Text> (дата звернення: 15.08.2024).
227. Про національну безпеку України : Закон України від 21.06.2018 р. № 2469-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2469-19#Text> (дата звернення: 28.08.2024).
228. Про оплату праці : Закон України від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80#Text>.
229. Про правовий режим воєнного стану : Закон України від 12.05.2015 р. № 389-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/389-19#Text>.
230. Про правотворчу діяльність : Закон України від 24.08.2023 р. № 3354-IX. *Відомості Верховної Ради*. 2023. № 93. Ст. 364.
231. Про систему валютного регулювання і валютного контролю : Декрет Кабінету Міністрів України від 19.02.1993 р. № 15-93. *Відомості Верховної Ради України*. 1993. № 17. Ст. 184.
232. Про систему оподаткування : Закон України від 25.06.1991 р. № 1251-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12#Text> (дата звернення: 15.08.2024).
233. Про судоустрій і статус суддів : Закон України від 02.06.2016 р. № 1402-VIII. Дата оновлення: 08.08.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1402-19#Text> (дата звернення: 24.08.2024).
234. Про схвалення Стратегії інтегрованого управління кордонами на період до 2025 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.07.2019 р. № 687-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/687-2019-%D1%80#Text> (дата звернення: 19.07.2024).
235. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки : розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 р. № 142-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017->

[%D1%80#Text.](#)

236. Про фіксований сільськогосподарський податок : Закон України від 17.12.1998 р. № 320-XIV. *Відомості Верховної Ради України*. 1999. № 5–6. Ст. 39.
237. Про центральні органи виконавчої влади : Закон України від 17.03.2011 р. № 3166-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3166-17#Text>.
238. Проблеми оподаткування в мирний час та в умовах воєнного стану обговорили на науково-практичній конференції. URL: <https://supreme.court.gov.ua/supreme/pres-centr/news/1293849/> (дата звернення: 18.08.2024).
239. Проблеми правової відповідальності : монографія / Ю. П. Битяк, Ю. Г. Барабаш, Л. М. Баранова та ін. ; за ред. В. Я. Тація, А. П. Гетьмана, В. І. Борисової. Харків : Право, 2014. 240 с.
240. Ревенко О. В. Стратегічні аспекти митного та податкового регулювання. URL: http://www.marketinfr.od.ua/journals/2019/29_2019_ukr/76.pdf (дата звернення: 19.07.2024).
241. Регламент Європейського Парламенту і Ради (ЄС) № 952/2013 від 9 жовтня 2013 року про встановлення Митного кодексу Союзу. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_009-13#top (дата звернення: 19.07.2024).
242. Резолютивна частина Рішення від 30 травня 2001 року № 7-рп/2001. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v007p710-01#Text>.
243. Римарська Н. І., Наконечний Н. І. Реформування порядку оподаткування доходів фізичних осіб та їхнє значення в наповненні бюджету України. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2008. С. 140–145.
244. Рішення ЄСПЛ «Джимс та інші проти Сполученого Королівства» від 21 лютого 1986 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/980_180#Text.
245. Рішення ЄСПЛ у справах «бізнес Супорт Центр проти Болгарії», «Булвес

- АД проти Болгарії», «Інтерсплав проти України». URL: <https://ips.ligazakon.net/document/SOO00553>.
246. Рішення ЄСПЛ у справі «Бурмич та інші проти України» від 12 жовтня 2017 року URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_e09.
247. Рішення у справі «Імобільяре Саффі проти Італії» URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/980_075#Text.
248. Рішення у справі «Шмалько проти України» від 20 липня 2004 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/980_226#Text.
249. Романенкова А. Вплив на фінансову безпеку України корупційних проявів при державних закупівлях. *Фінансова безпека України: сучасний стан правового регулювання та перспективи розвитку* : матеріали ІХ Міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. наук. шк. заслуж. юр. України, проф., д.ю.н. В. Т. Білоуса (м. Ірпінь, 26 жовт. 2023 р.). Ірпінь, 2023. С. 215–218. URL: https://www.dpu.edu.ua/images/2023/Photo_dlya_novyn_2023/Kafedra%20publichnogo%20prava/Zbirnik_FIn_bezpeka_2023.pdf (дата звернення: 28.08.2024).
250. Сазанова Л. С. Стратегія економічної безпеки Сполучених Штатів Америки. *Сучасні проблеми правового, економічного та соціального розвитку держави*. URL: <https://univd.edu.ua/science-issue/issue/6697> (дата звернення: 29.08.2024).
251. Сало П. До питання порядку судового розгляду окремих категорій податкових спорів. *Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики* : зб. тез та доповідей П'ятої Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 4–5 лип. 2022 р.). Київ, 2022. С. 122–125. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/2022_07_06_zbirnyk_tez.pdf (дата звернення: 23.08.2024).
252. Самсін І. Л. Податкове зобов'язання: правова природа, динаміка та наслідки невиконання : монографія. Харків : Право, 2013. 328 с.

253. Сафарова А. Т. Адміністрування податків (вітчизняний і міжнародний контексти) : конспект лекцій. Луцьк : ВНУ імені Лесі Українки, 2022. 97 с.
254. Свищук А. Теоретичні засади податкового регулювання економіки. *Вісник КНТЕУ*. 2013. №5. С. 57–69.
255. Сміт А. Дослідження про природу і причини багатства народів. О. Васильєв, М. Межевікіна, А. Малівський (пер.). Київ : Наш формат, 2018. 736 с.
256. Смокович М. І. Дотримання правил адміністративної юрисдикції як конституційна гарантія судового захисту. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету. Серія Право*. 2022. Вип. 69. С. 322–327. URL: <http://visnyk-pravo.uzhnu.edu.ua/article/view/254793/251920> (дата звернення: 23.08.2024).
257. Смокович М. Податкові спори: виклики адміністративного судочинства. *Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики* : зб. тез та доповідей П'ятої Міжнар. науково-практ. конф. (м. Київ, 4–5 лип. 2022 р.). Київ, 2022. С. 130–134. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/2022_07_06_zbirnyk_tez.pdf (дата звернення: 23.08.2024).
258. Сніщенко Р. Г. Основні аспекти забезпечення фінансової безпеки держави як регулятора фінансового ринку. *Економіка та держава*. 2017. № 11. С. 34–38.
259. Таранюк А. В. Система оподаткування та її вплив на розвиток підприємницького середовища держави. URL: <https://ztu.edu.ua/site/graduation-works-get-file?id=10558802> (дата звернення: 27.08.2024)
260. Теорія держави і права : підруч. для студ. юрид. вищ. навч. закл. / О. В. Петришин, С. П. Погребняк, В. С. Смородинський та ін. ; за ред. О. В. Петришина. Харків : Право, 2015. 367 с.
261. Теремецький В. І. Податкові правовідносини в Україні : монографія. Харків

- : Диса плюс, 2012. 648 с.
262. Теремецький В. І. Принципи та функції адміністративно-правового регулювання податкових відносин. *Право і Безпека*. 2011. № 4. С. 85–89.
263. Тильчик В. В. Споры у сфері публічно-правових відносин як предмет судової адміністративної юрисдикції: на шляху до систематизації теоретичних підходів. *Юридичний бюлетень*. 2018. № 7. Ч. 2. С. 163–175. URL: http://www.lawbulletin.oduvs.od.ua/archive/2018/7_2018/part_2/25.pdf. (дата звернення: 22.08.2024).
264. Тильчик В. В. Теоретико-методологічні та правові засади вирішення адміністративними судами спорів у сфері публічно-правових відносин : дис. ... д-ра юрид. наук : 081. Запоріжжя, 2020. 448 с. URL: http://phd.znu.edu.ua/page/dis/07_2020/Tylchyk.pdf (дата звернення: 23.08.2024).
265. Тимошенко О. В. Методичні підходи до оцінювання рівня економічної безпеки держави. *Бізнес Інформ*, 2014. № 6. С. 32–37.
266. Типове положення про громадську раду при центральному, місцевому органі виконавчої влади : Постанова Кабінету Міністрів України від 15.10.2004 р. № 1378. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/10242020>.
267. Томнюк Т. Л. Податкова система : навч. посіб. Чернівці : ЧТЕІ ДТЕУ, 2022. 324 с. URL: http://chtei-knteu.cv.ua/ua/content/download/nayka/monography/tomnjuk_2022.pdf (дата звернення: 27.08.2024).
268. Трудове право : підручник / О. М. Ярошенко, С. М. Прилипко, А. М. Слюсар та ін. ; за заг. ред. О. М. Ярошенка. 3-те вид., доповн. і переробл. Харків : Право, 2021. 544 с.
269. Угода між Міністерством фінансів України та Міністерством фінансів Республіки Вірменія про співпрацю від 1 липня 2011 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/051_055/sp:max100#Text

270. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text (дата звернення: 23.08.2024).
271. Усенко Є.А. Правове регулювання процедур вирішення податкових спорів : монографія. Харків : Право, 2011. 184 с.
272. Ухвала Великої Палати Верховного Суду по справі № 908/129/22 (908/1333/22) від 28 вересня 2023 р. URL: <https://opendatabot.ua/court/113901764-100c42fdf41dcf0b8c82cd2b2fa61f75>.
273. Федеральний фінансовий суд Німеччини Bundesfinanzhof. URL: <https://www.bundesfinanzhof.de/de/> (дата звернення: 17.08.2024).
274. Фінанси : підручник / С. І. Юрій, В. М. Федосов, Л. М. Алексеєнко та ін. ; за ред. С. І. Юрія, В. М. Федосова. Київ : Знання, 2008. 611 с.
275. Фінансове право : навч. посіб. / Л. К. Воронова, Н. Ю. Пришва, Н. Я. Якимчук та ін. ; за заг. ред. проф. Н. Ю. Пришви. Київ : Вид-во Ліра-К, 2018. 376 с.
276. Фінансове право : підручник / О. О. Дмитрик, І. Є. Криницький, О. А. Лукашев та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка, О. О. Дмитрик. Харків : Право, 2019. 416 с.
277. Фомина О. А. Международное налоговое право: понятие, основные принципы. *Хозяйство и право*. 1995. № 5. С. 125–135.
278. Форсюк В. Л. Теоретичні проблеми реалізації принципів оподаткування : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2021. 302 с.
279. Фрідман М., Фрідман Р. Капіталізм і свобода / Н. Рогачевська (пер.). Київ : Наш формат, 2017. 216 с.
280. Цивільне право : підручник : у 2 т. / В. І. Борисова, Л. М. Баранова, Т. І. Бегова та ін. ; за ред. В. І. Борисової, І. В. Спасибо-Фатєєвої,

- В. Л. Яроцького. Харків : Право, 2011. Т. 1. 467 с.
281. Цивільний кодекс України. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 40–44. Ст. 356.
282. Цивільно процесуальний кодекс України. *Відомості Верховної Ради України*. 2004. № 40–41, 42. Ст. 492.
283. Цимбалюк І. О. Податкова безпека в системі фінансової безпеки держави : монографія : в 2 т. / за заг. ред. О. В. Кендюхова. Донецьк : ДВНЗ «ДонНТ», 2013. Т. 2 : Стратегічне управління національним економічним розвитком. 392 с.
284. Чабаненко Н. М. Загальна характеристика аграрно-правових інститутів. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2015. № 2. С. 127–131.
285. Чинчин М. М. Правові основи податкового адміністрування в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь. 2013. 203 с.
286. Чорноіван Я. Аналіз сутності фінансової безпеки України та країн Європейського Союзу. *Фінансова безпека України: сучасний стан правового регулювання та перспективи розвитку* : матеріали ІХ Міжнар. науково-практ. конф., присвяч. наук. шк. заслуж. юр. України, проф., д.ю.н. В. Т. Білоуса (м. Ірпінь, 26 жовт. 2023 р.). Ірпінь, 2023. С. 286–289. URL: https://www.dpu.edu.ua/images/2023/Photo_dlya_novyn_2023/Kafedra%20publichnogo%20prava/Zbirnik_FIn_bezpeka_2023.pdf (дата звернення: 28.08.2024).
287. Шаренко М. С. Юридичні особи як платники податків. *Форум права*. 2010. № 1. С. 406–415.
288. Шевченко Р. Ю. Методологічні засади оподаткування доходів фізичних осіб у контексті впровадження Податкового кодексу України. *Вісник ДДФА: Економічні науки*. 2011. № 1(25). С. 102–112.
289. Шерстюк Г. Сутність адміністративного оскарження актів та рішень податкового органу та його перевага у системі правових способів захисту

- прав, свобод і законних інтересів осіб від рішень, дій та бездіяльності суб'єктів публічної адміністрації. *Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики* : зб. тез та доповідей П'ятої Міжнар. науково-практ. конф. (м. Київ, 4–5 лип. 2022 р.). Київ, 2022. С. 75–78. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/2022_07_06_zbirnyk_tez.pdf (дата звернення: 23.08.2024).
290. Шишкіна І. В. Системний підхід у правовому регулюванні податкових відносин. *Правова держава*. 2020. № 30. С. 54–61.
291. Шумило І. Г. Принципи правового регулювання податкових відносин в Україні. *Наукові записки Інституту законодавства Верховної Ради України*. 2018. № 2. С. 75–79.
292. Юдіна С. В. Конспект лекцій з дисципліни «Податковий менеджмент». URL: <https://www.dstu.dp.ua/Portal/Data/7/36/7-36-kl83.pdf> (дата звернення: 18.08.2024).
293. Юровська В. В. Поняття та ознаки трудових відносин. *Право та інновації*. 2016. № 3. С. 67–72.
294. Янушевич Я. В. Щодо ролі міжнародних стандартів у забезпеченні сфери оподаткування в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2018. № 4. С. 205–208.
295. Abgabenordnung. URL: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/ (дата звернення: 23.08.2024).
296. Administrative Law and Judicial Review of Tax Collection Decisions. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/270182067.pdf> (дата звернення: 23.08.2024).
297. Bagaria Saurabh. The nature and purposes of double taxation agreements and the issues which the interpretation of such agreements may give rise. URL: <http://ssrn.com/abstract=2018859>.
298. Bank for International Settlements. URL: <https://www.bis.org/index.htm> (дата звернення: 15.08.2024).

299. Basel Committee on Banking Supervision. URL: <https://www.bis.org/bcbs/index.htm> (дата звернення: 29.08.2024).
300. Bittker B. I., Lokken L. Federal Taxation of Income, Estates, and Gifts. 4th ed. New York: Warren, Gorham & Lamont, 2021. 1950. p.
301. Bittker: Federal Taxation of Income, Estates, and Gifts Bittker: Federal Taxation of Income, Estates, and Gifts. URL: <https://scholarship.law.ufl.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3180&context=flr> (дата звернення: 23.08.2024).
302. Carter M. Tax Administration in Canada: Challenges and Strategies. McGill-Queen's University Press, 2019. 280 p.
303. China Customs Law: Law of the People's Republic of China on the Customs of the People's Republic of China. Beijing: National People's Congress of China, 1987. URL: <https://dsbb.imf.org/sdds/dqaf-base/country/CHN/category/MET00> (дата звернення: 19.07.2024).
304. Conseil d'État. URL: <https://www.conseil-etat.fr/> (дата звернення: 23.08.2024).
305. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32006L0112> (дата звернення: 19.07.2024).
306. Council Directive 2014/107/EU of 9 December 2014 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex%3A32014L0107> (дата звернення: 19.07.2024).
307. Council Regulation (EU) No 904/2010 of 7 October 2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax (recast). URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A32010R0904> (дата звернення: 19.07.2024).
308. Die Finanzgerichtsbarkeit. URL: <https://www.bundesfinanzhof.de/de/gericht/rechtsprechung/finanzgerichtsbarkeit/> (дата звернення: 23.08.2024).

309. Einfache & schrittweise Durchführung bequem übertragen mit ELSTER. URL: https://www.lohnsteuer-kompakt.de/11/?topic=&year=&search=&utm_source=google&utm_medium=cpc&utm_campaign=21390034047&utm_content=&utm_term=&pk_source=google&pk_medium=cpc&pk_campaign=21390034047&pk_content=&pk_keyword=&device=c&network=&version=240710&gad_source=1&gclid=CjwKCAjw8rW2BhAgEiwAoRO5rKsbkoxfT1xPjHz_F97E3_hWqGCS8RRuCfwbEnRrLQvWY1qv_LOwURoCuJkQAvD_BwE (дата звернення: 27.08.2024).
310. European Court of Human Rights. Akelanis v. Lithuania. URL: [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22001-187608%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-187608%22]}) (дата звернення: 23.08.2024).
311. European Stability Mechanism. URL <https://www.esm.europa.eu/> (дата звернення: 28.08.2024).
312. Europol information system (EIS). URL: <https://www.europol.europa.eu/activities-services/services-support/information-exchange/europol-information-system> (дата звернення: 28.08.2024).
313. Federal Reserve Banks. URL: <https://www.federalreserve.gov/aboutthefed/federal-reserve-system.htm> (дата звернення: 29.08.2024).
314. Financial Action Task Force on Money Laundering. URL: <https://www.fatf-gafi.org/> (дата звернення: 29.08.2024).
315. First-tier Tribunal. URL: <https://www.gov.uk/courts-tribunals/first-tier-tribunal-tax> (дата звернення: 17.08.2024).
316. Global Financial Stability Report. URL: <https://www.imf.org/en/Publications/GFSR> (дата звернення: 29.08.2024).
317. HM Revenue and Customs. URL: <https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs> (дата звернення: 23.08.2024).

318. Internal Revenue Code (USA): Title 26 of the United States Code. Washington, D.C.: United States Government Publishing Office, 2010. URL: <https://www.govinfo.gov/content/pkg/USCODE-2010-title26/html/USCODE-2010-title26.htm> (дата звернення: 19.07.2024).
319. Internal Revenue Service. URL: <https://www.irs.gov/> (дата звернення: 27.08.2024).
320. International Monetary Fund. URL: <https://www.imf.org/en/Home> (дата звернення: 15.08.2024).
321. Model Tax Convention. URL: https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en.html (дата звернення: 23.08.2024).
322. Parker D., Smith R. Taxation Systems in Developed Countries. Oxford University Press, 2018. 420 p.
323. Regulation (EU) No 260/2012 of the European Parliament and of the Council of 14 March 2012 establishing technical and business requirements for credit transfers and direct debits in euro and amending Regulation (EC) No 924/2009 Text with EEA relevance. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32012R0260> (дата звернення: 19.07.2024).
324. Regulation (EU) No 978/2012 of the European Parliament and of the Council of 25 October 2012 applying a scheme of generalised tariff preferences and repealing Council Regulation (EC) No 732/2008. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32012R0978> (дата звернення: 19.07.2024).
325. Securities and Exchange Commission. URL: <https://www.sec.gov/> (дата звернення: 29.08.2024).
326. Singapore Customs Act: Chapter 70 of the Singapore Statutes. Singapore: Attorney-General's Chambers, 2004. URL: <https://sso.agc.gov.sg/SL/70-OR8> (дата звернення: 19.07.2024).
327. Skatteverket. URL: <https://www.skatteverket.se/> (дата звернення: 27.08.2024).

328. Subina T., Orłowski J. Реформування податкової системи України. *Studia Prawnoustrojowe*. 2023. № 60. URL: <https://czasopisma.uwm.edu.pl/index.php/sp/article/view/8591/6790> (дата звернення: 14.08.2024).
329. Tax Administration in the United Kingdom. London: HMRC, 2021. 78 с. URL: <https://taxsummaries.pwc.com/united-kingdom/individual/tax-administration> (дата звернення: 23.08.2024).
330. Tribunal Administratif. URL: <https://paris.tribunal-administratif.fr/> (дата звернення: 23.08.2024).
331. United States Tax Court. URL: <https://www.ustaxcourt.gov/> (дата звернення: 17.08.2024).
332. Upper Tribunal. URL: <https://www.judiciary.uk/courts-and-tribunals/tribunals/upper-tribunal/> (дата звернення: 23.08.2024).
333. World Trade Organization. URL: <https://www.wto.org/> (дата звернення: 23.08.2024).

**СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ
ДИСЕРТАЦІЇ ТА ВІДОМОСТІ ПРО АПРОБАЦІЮ
РЕЗУЛЬТАТІВ ДИСЕРТАЦІЇ**

Наукові праці, які відображають основні результати дослідження.

Статті в наукових фахових виданнях

1. Деменко О. Є. Сучасний погляд на податкові спори як на предмет адміністративної юрисдикції. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. № 10. С. 332–335. URL: http://www.lsej.org.ua/10_2023/79.pdf.
2. Деменко О. Є. Деякі питання податково-конституційного регулювання відносин щодо справляння податків та зборів. *Наука і техніка сьогодні*. 2023. № 13 (27). С. 81–89. URL: <http://perspectives.pp.ua/index.php/nts/article/view/7626/7671>.
3. Деменко О. Є. Деякі питання узгодження норм податково-трудового законодавства в контексті публічного та приватного права. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2023. Вип. 80. Ч. 1. С. 443–447. URL: <http://visnyk-pravo.uzhnu.edu.ua/article/view/297149/290072>.
4. Деменко О. Є. Обґрунтування системності співвідношення норм Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України. *Юридичний науковий журнал*. 2023. № 11. С. 333–336. URL: <http://www.lsej.org.ua/index.php/arkhiv-nomeriv?id=168>.
5. Деменко О. Є. Доктринальний погляд на засади фінансової безпеки держави щодо справляння податків та зборів. *Дніпровський науковий часопис публічного управління, психології, права*. 2023. Вип. 5. С. 99–104. URL: <https://chasopys-ppp.dp.ua/index.php/chasopys/issue/view/19>.
6. Деменко О. Є. Сучасний стан податково-адміністративного

регулювання відносин щодо справляння податків та зборів. *Журнал східноєвропейського права*. 2023. № 117. С. 45–51.

URL: <https://easternlaw.com.ua/uk/arxiv-nomerov/zhurnal-sxidnoyevropejskogo-prava-117>.

7. Деменко О. Є. Актуальні питання податково-грошового регулювання відносин щодо справляння податків та зборів. *Наука і техніка сьогодні*. 2023. № 14 (28). С. 65–75. URL: <http://perspectives.pp.ua/index.php/nts/issue/view/199>.

8. Деменко О. Є. Особливості бюджетно-податкового регулювання при справлянні податку на доходи фізичних осіб в умовах воєнного стану. *Дніпровський науковий часопис публічного управління, психології, права*. 2023. № 6. С. 151–155. URL: <https://chasopys-ppp.dp.ua/index.php/chasopys/issue/view/20>.

9. Деменко О. Є. Особливості стягнень при порушенні податкового законодавства на межі цивільного та фінансового регулювання (на прикладі інфляційних втрат). *Юридичний вісник*. 2024. № 1. С. 69–76. URL: <http://yurvisnyk.in.ua/index.php/yuridichnij-visnik-1-2024.html>.

10. Деменко О. Є. Системність права та системність законодавства: податково-правовий аспект. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2024. № 1. С. 360–363. URL: <http://lsej.org.ua/index.php/arkhiv-nomeriv?id=170>.

11. Деменко О. Є. Застосування фінансових санкцій на межі податкового та трудового регулювання. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського*. 2024. Т. 35 (74). № 1. С. 72–77. URL: <https://juris.vernadskyjournals.in.ua/35-74-1>.

12. Деменко О. Є. Нормативно-правовий порядок узгодження законодавчих норм на межі публічного та приватного регулювання (адміністративно-податково-фінансово-інформаційний аспекти). *Наукові інновації та передові технології*. 2024. № 5 (33). С. 519–529. URL: <http://perspectives.pp.ua/index.php/nauka/issue/view/234>.

13. Деменко О. Є. Пеня на межі приватного та публічного регулювання:

податковий аспект зовнішньоекономічної діяльності. *Право і суспільство*. 2024. № 1. Т. 2. С. 156-162. URL: <http://pravoisuspilstvo.org.ua/index.php/archiv?id=183>

14. Деменко О. Є. Сучасний погляд на податкові спори як предмет адміністративної юрисдикції. *Актуальні питання у сучасній науці*. 2024. Вип. № 3 (21). С. 607–615. URL: <http://perspectives.pp.ua/index.php/sn/issue/view/219>.

15. Деменко О. Є. Значення та наслідки офіційних трансфертів для виконання податкового обов'язку. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2024. № 2. С. 60–64. URL: <http://pju.nuoua.od.ua/index.php/prikarpatskij-yuridichnij-visnik-2-2024>.

16. Деменко О. Є. Напрями та порядок узгодження матеріальних та процедурних норм фінансового права при упорядкуванні поведінки суб'єктів податкових відносин. *ACADEMIA POLONICA*. 2024. № 2. Р. 137–143. URL: [PNAP_№2_2024_сайт.pdf](#).

17. Деменко О. Є. Регулювання особливостей податкових відносин в режимі банкрутства. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2024. № 5. С. 282–284. URL: <http://www.lsej.org.ua/index.php/arkhiv-nomeriv?id=174>.

18. Деменко О. Є. Сучасна архітектура правової побудови системи понять та термінів податкового законодавства України. *Аналітичне порівняльне правознавство*. 2024. № 3. С. 637–641. URL: <https://app-journal.in.ua/2024-3>.

19. Деменко О. Є. Порядок узгодження законодавчих норм фінансового та податкового права у межах публічно-правового регулювання. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Право*. 2024. № 83. Ч. 2. С. 205–210. URL: <https://visnyk-juris-uzhnu.com/83-ch-2>.

20. Деменко О. Є. Стабільність системності: податково-правовий аспект. *Актуальні проблеми держави і права*. 2024. № 102. С. 40–45. URL: <http://apdp.in.ua/index.php/vipusk-102.html>.

21. Деменко О. Є. До питання щодо змісту категорії системності в

податковому регулюванні. *Приватне та публічне право*. 2024. № 2. С. 39–43. URL: <http://pp-law.in.ua/index.php/2-2024>.

22. Деменко О. Є. Предмет правового регулювання як підстава побудови системності в податковому праві. *Київський часопис права*. 2024. № 2. С. 146–152. URL: <http://kyivchasprava.kneu.in.ua/index.php/kyivchasprava/article/view/460>.

23. Деменко О. Є. До питання щодо формування податкового глосарію. *Правова позиція*. 2024. № 2 (43). С. 102–105. URL: <http://kyivchasprava.kneu.in.ua/index.php/kyivchasprava/article/view/460>.

24. Деменко О. Є. Підстави формування податкового глосарію за рахунок термінів інших галузей законодавства. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2024. № 84(3). С. 66–70. URL: <https://visnyk-juris-uzhnu.com/wp-content/uploads/2024/08/84-part-3.pdf>.

Статті в періодичних наукових виданнях, які індексуються в наукометричних базах Web of Sciences та Scopus:

25. Demenko, O., Zaikina, H., Ripenko, A., Vitaliy, O., & Bilyk, V. Concept and essence of public railway transport of Ukraine as the object of financial and legal relations (Поняття та сутність залізничного транспорту загального користування України як об'єкта фінансово-правових відносин) *Amazonia Investiga*. 2023. № 12(62), P. 205-212. *Web of Sciences*. URL: <https://amazoniainvestiga.info/index.php/amazonia/article/view/2291>.

26. Demenko, O., Zaikina, H., Saranov, S., Oksin, V., & Bilyk, V. Legal nature of the tasks and functions of the financial control of railway transport of Ukraine (Правова природа завдань та функцій фінансового контролю залізничного транспорту України) *Amazonia Investiga*. 2023. № 12(64). P. 263-268. *Web of Sciences*. URL: <https://amazoniainvestiga.info/index.php/amazonia/article/view/2368>.

27. Demenko, D., Povydysh, V., Truba, R., Skakun, I., & Hryha, M., (2023). Types of administrative and legal support for the State defense order in Ukraine (Форми адміністративно-правового забезпечення державного оборонного

замовлення в Україні) *Amazonia Investiga*. 2023. № 12(66). P. 155-162. *Web of Sciences*. URL: <https://amazoniainvestiga.info/index.php/amazonia/article/view/2427>.

28. Demenko, O.Ye., Yaroshenko, O.M., Lutsenko, O.Ye., Melnychuk, N.O., Zhygalkin, I.P. Payment for Non-Standard Forms of Labor and their impact on the Economy and Social Status of Employees. *Theoretical and Practical Research in Economic Fields*. Winter 2023. Vol. XIV. Issue 2(28) P. 233-245. *SCOPUS*. URL: <https://journals.aserspublishing.eu/tpref/issue/view/255>.

29. Demenko, O.Ye. The impact of tax deductions on social security systems and the effectiveness of social protection mechanisms. *Revista De Derecho De La Seguridad Social, Laborum*. Trimestre 2024. Núm. 39:2.º P. 179-193. *SCOPUS*. URL: <https://revista.laborum.es/index.php/revsegsoc>.

30. Drozd V, Hahach V, Demenko O, et al. (2024). Planning of the investigation of criminal offenses in the sphere of economic activities committed involving law enforcement officials: The Ukrainian perspective. *Journal of Infrastructure, Policy and Development*. 2024. №8(13): 9071. P. 1-15. *SCOPUS*. URL: <https://systems.enpress-publisher.com/index.php/jipd/issue/view/405>

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

31. Деменко О. Є. Відносини щодо справляння податків та зборів: податково-конституційний аспект. *Правові засади діяльності правоохоронних органів* : збірник наукових статей, тез доповідей та повідомлень за матеріалами X Міжнародної науково-практичної конференції (м. Харків, 9–10 листоп. 2023 р.). Ч. 1. Серія «Сектор безпеки України». Харків: Друкарня Мадрид, 2023. Вип. 44. С. 33–37.

32. Деменко О. Є. Адміністративна відповідальність у сфері податкових правовідносин. *Юридична відповідальність військовослужбовців та працівників правоохоронних органів в умовах воєнного стану* : збірник наукових статей, тез доповідей та повідомлень за матеріалами Міжнародної науково-практичної

конференції (м. Харків, 26 січ. 2024 р.). Харків : Друкарня Мадрид, 2024. С. 36–39.

33. Деменко О. Є. Деякі питання системності податкового права. Фінансове регулювання зрушень у економіці України : збірник тез доповідей учасників VIII Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції (м. Мукачєво, 22 берез. 2024 р.). Мукачєво : Вид-во МДУ, 2024. С. 145–148.

34. Деменко О. Є. Юридична відповідальність за податкові правопорушення. Сектор безпеки України: *Актуальні питання науки та практики*: збірник наукових статей, тез доповідей та повідомлень за матеріалами XII Міжнародної науково-практичної конференції (м. Харків, 28 берез. 2024 р.). Ч. 1. Серія «Сектор безпеки України». Харків : Друкарня Мадрид, 2024. Вип. 47. С. 23–27

35. Деменко О. Є. Окремі питання механізму захисту прав платників податків. *Актуальні питання адміністративного права та адміністративного судочинства*: збірник наукових статей, тез доповідей та повідомлень за матеріалами I Міжнародної науково-практичної конференції (м. Харків, 17 трав. 2024 р.). Серія «Сектор безпеки України». Харків : Друкарня Мадрид, 2024. Вип. 49. С. 16–25.

36. Деменко О. Є. Деякі питання стабільності системності у податкову праві. *XXXVII International scientific and practical conference «Modern Problems of Science and Technology: Prospects for Further Development»* (September 4-6, 2024). Bergen, Norway. International Scientific Unity, 2024. P. 92–94.

37. Деменко О.Є. Щодо справляння податків та зборів: податково-адміністративний аспект. *Новітні технології сучасного суспільства* : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Харків, 7-9 верес. 2024 р.). *Advanced top technology*: електрон. наук. журн. Харків : СГ НТМ «Новий курс», 2024. № 2. С. 21–22.

38. Деменко О. Є. Щодо предмета правового регулювання в податковому

праві. *XXXVIII International scientific and practical conference «Development of Modern Science: State, Problems and Prospects»*. International Scientific Unity (Brno, Czech Republic, September 11–13, 2024). 2024. P. 87–90.

39. Деменко О. Є. Деякі особливості бюджетно-податкового регулювання при справлянні податку на доходи фізичних осіб в умовах воєнного стану. *Креативна трансформація та модернізація сучасного суспільства: матеріали науково-практичної конференції* (м. Харків, 17–19 верес. 2024 р.). *Креативний простір : електрон. наук. журн.* Харків : СГ НТМ «Новий курс», 2024. № 21. С. 28–29.

40. Деменко О. Є. Упорядкування поведінки суб'єктів податкових відносин. *Практичні та теоретичні питання розвитку науки та освіти: матеріали XII Міжнародної науково-практичної конференції* (м. Львів, 19–20 верес. 2024 р.). Львів : Львівський науковий форум, 2024. С. 75–77.



УКРАЇНА

НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ ПРАВОВИХ НАУК УКРАЇНИ

61024, м. Харків, вул. Григорія Сковороди, 70; тел. (057) 704-19-01, e-mail: apnu@ukr.net
www.nals.com.ua

Вих. лист від 10.12.2024 р. № 1384

ЗАТВЕРДЖУЮ

Головний учений секретар
Національної академії
правових наук України, член-
кореспондент НАПрН України,
доктор юридичних наук, професор
Євген ГЕТЬМАН

А К Т

впровадження результатів дисертаційного дослідження
Деменка Олександра Євгеновича на тему «Системність законодавчого
регулювання відносин щодо справляння податків та зборів», поданого на
здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук у наукову діяльність
Національної академії правових наук України

Комісія у складі заступника головного ученого секретаря – начальника управління стратегічного розвитку Національної академії правових наук України, кандидата юридичних наук, старшого дослідника Гиляки Олега Сергійовича (голова комісії), начальника сектору поширення інформації та наукового забезпечення видавничої діяльності НАПрН України, кандидата юридичних наук, старшого наукового співробітника Вапнярчук Наталії Миколаївни та начальника відділу планування та координації науково-правових досліджень НАПрН України, кандидата юридичних наук Шевердіної Вікторії Ігорівни, склала цей акт про те, що результати дисертаційного дослідження Деменка Олександра Євгеновича на тему «Системність законодавчого регулювання відносин щодо справляння податків та зборів», поданого на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук впроваджено в діяльність Національної академії правових наук України, а саме враховано висновок, що особливість правового впливу міжнародних договорів у регулюванні податкових відносин обумовлюється декількома моментами. Перший момент: включення їх у систему джерел, що здійснюють правове регулювання, який передбачає два етапи: 1) йдеться про укладання такого договору між країнами; 2) відповідна легалізація вже укладеного договору, надання Верховною Радою України згоди на його застосування. Другий момент: після отримання такої

згоди для застосування норм міжнародного договору не потрібно жодних інших додаткових умов. Таким чином, реалізується санкціонування державою припису міжнародного договору. Набуття чинності ним не потребує додаткових внутрішньодержавних актів. З огляду на це постає така ситуація: Верховна Рада України, яка не бере участь у підготовці та розробленні такого договору, не просто формально легалізує його зміст, а надає йому характер загальнообов'язковості. При цьому ця обов'язковість ставить такий договір вище національного законодавства, над законом. Третій: якщо положення міжнародного договору суперечить нормі національного податкового закону, перевага віддається першому.

Враховано висновок, що процес узгодження податкового та міжнародного законодавства передбачає декілька аспектів та напрямків:

- а) досягнення балансу податкових інструментів, що існують як складові податкової системи та складові податкових систем держав Євросоюзу;
- б) усунення розбіжностей у виконанні податкового обов'язку громадян України та іноземців за межами власних справ;
- в) узгодження національних актів податкового законодавства та міжнародних договорів;
- г) з'ясування підстав доцільності чи недоцільності існування міжнародного податкового права як окремої сукупності інструментів впливу на поведінку учасників відносин.

Надані матеріали використовуються під час формування перспективних фундаментальних досліджень, які проводяться науковими установами НАПрН України, підготовки проектів законів та інших нормативно-правових актів, науково-правових висновків на запити органів державної влади та формування тематики національних та міжнародних конференцій, круглих столів та форумів з означеної проблематики.

Голова комісії:

Олег ГИЛЯКА

Члени комісії:

Наталія ВАПНЯРЧУК

Вікторія ШЕВЕРДІНА



**ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ
ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ДПС У ХАРКІВСЬКІЙ ОБЛАСТІ**

вул. Пушкінська, 46, м. Харків, 61057, тел.: (057) 702-86-04, факс: (057) 706-14-84
E-mail: kh.official@tax.gov.ua, сайт: www.kh.tax.gov.ua, код згідно з ЄДРПОУ ВП: 43983495

від _____ 20__ р. № _____ На № _____ від _____ 20__ р.

АКТ

**впровадження матеріалів дисертаційного дослідження
«Системність законодавчого регулювання відносин щодо справляння
податків та зборів»
Деменка Олександра Євгеновича**

Цей акт складений в тому, що матеріали дисертаційної роботи Деменка О.Є. «Системність законодавчого регулювання відносин щодо справляння податків та зборів» заслуговують на увагу та можуть бути впроваджені в діяльність Головного управління ДПС у Харківській області, зокрема, варті уваги положення, які надають можливість удосконалення нормативно-правової бази в частині сформованого критерія системності в сукупності платежів, які віднесено до податків, зборів через урахування:

- розмежування у податковій системі платежів на податки-збори-ренти і т.д.;
- системністю характеризується і сама конструкція податку як обов'язкового набору елементів (платник, об'єкт, база, ставка і тощо) у режимі вичерпного переліку, коли відсутність хоча б одного із таких елементів руйнує закінчену системну конструкцію податку чи збору, наслідком чого є неможливість виконання податкового обов'язку і неможливість застосування штрафних санкцій до платника податку, який не виконає обов'язок щодо нього;
- особливостей формування конструкції податкового обов'язку, який передбачає обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору.

Крім того, вважаємо, що розроблені матеріали ґрунтуються на результатах проведеного автором глибокого системного дослідження чинного законодавства України, а також національного та міжнародного досвіду у відповідній сфері.

В. о. начальника
Головного управління
ДПС у Харківській області



Станіслав ГРАЖЕВСЬКИЙ

400012

«Затверджую»



Проректор з навчально-методичної роботи
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого

О.М. Ярошенко

2024 р.

АКТ

**впровадження матеріалів дисертаційного дослідження
«Системність законодавчого регулювання відносин щодо справляння
податків та зборів»
доцента Деменка Олександра Євгеновича**

Цей акт складений в тому, що матеріали дисертаційної роботи Деменка О.Є. «Системність законодавчого регулювання відносин щодо справляння податків та зборів» використовуються в навчальному процесі Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого при викладанні навчальних дисциплін «Фінансове право», «Фінансово-економічна діяльність Міністерства оборони України» «Правове регулювання об'єктів фінансового моніторингу», «Адміністрування фінансового контролю в системі протидії корупції».

Начальник навчального відділу
Національного юридичного
університету імені Ярослава Мудрого

Т.О. Чухлебова