

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

**ВАСИЛЬЄВА АЛЬОНА ГЕННАДІЇВНА**

УДК 347.73

**ПРАВОВА ПРИРОДА ОБОВ'ЯЗКІВ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ**

12.00.07 – адміністративне право і процес;  
фінансове право; інформаційне право

**АВТОРЕФЕРАТ**  
дисертації на здобуття наукового ступеня  
кандидата юридичних наук

**Харків – 2016**

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана на кафедрі фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, Міністерство освіти і науки України.

*Науковий керівник:* доктор юридичних наук, професор  
**Лукашев Олександр Анатолійович**,  
Національний юридичний університет  
імені Ярослава Мудрого,  
професор кафедри фінансового права

*Офіційні опоненти:* доктор юридичних наук, професор  
**Касьяненко Любов Михайлівна**,  
Університет державної фіскальної служби України,  
завідувач кафедри фінансового права;

кандидат юридичних наук  
**Ханова Раїса Федорівна**,  
Донецький апеляційний адміністративний суд,  
голова суду.

Захист відбудеться 28 жовтня 2016 року о 10<sup>00</sup> годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 64.086.01 у Національному юридичному університеті імені Ярослава Мудрого за адресою: 61024, м. Харків, вул. Пушкінська, 77.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого за адресою: 61024, м. Харків, вул. Пушкінська, 70.

Автореферат розіслано 23 вересня 2016 року.

**Вчений секретар  
спеціалізованої вченої ради**



**В. Ю. Шепітько**

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** Природа податків і зборів як обов'язкових платежів передбачає неодмінне встановлення при визначенні правового статусу платника податків його обов'язків. Наведена теза впливає з положень статті 67 Конституції України, в якій указано: кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Такий підхід зумовлено тим, що накопичення коштів у публічних грошових фондах здійснюється здебільшого за рахунок податкових надходжень, тобто в результаті реалізації платниками податків відповідних обов'язків і, зокрема, обов'язку зі сплати податків і зборів. Виконання особою обов'язків платника податків є її безпосередньою участю у фінансуванні державою публічних витрат.

Таке призначення обов'язків платника податків означає не лише формальну організацію останніх та конкретизацію правового статусу платника податків, а й встановлення таких обов'язків, які є здійсненними, соціально необхідними і належними. Обов'язки платників податків й, передусім, своєчасна та повна сплата до публічних фондів нарахованих сум податкових платежів, становлять собою дієвий інструмент для втілення загального публічного інтересу, насичення податковими надходженнями публічних фондів грошових коштів як держави в цілому, так і окремих її адміністративно-територіальних одиниць. У той же час виконання обов'язків платником податків має на меті не лише реалізацію фіскальної функції податків, а й регулюючої і стимулюючої функції, що знаходять свій прояв у врахуванні економічного обґрунтування податків, визначенні орієнтирів для сталого розвитку економіки. Очевидно, що сьогодні на порядку денному постає питання пошуку тих чинників, які гарантують можливість належного виконання обов'язків платниками податків і, як наслідок, підвищують ефективність податково-правового регулювання в цілому. Водночас необхідно зважати на те, що існуючі спеціальні наукові праці, присвячені аналізу обов'язків платника податків, не враховують останніх змін і доповнень до чинного Податкового кодексу України і лише побіжно торкаються визначення правової природи обов'язків платника податків.

Науково-теоретичним підґрунтям дисертаційного дослідження стали праці С. С. Алексеєва, О. Є. Анохіна, М. Ю. Березіна, М. С. Бондара, Р. Г. Браславського, А. В. Бризгаліна, Д. В. Вінницького, Е. О. Вознесенського, Л. К. Воронової, Н. В. Воротіної, О. Ю. Грачової, В. І. Гурєєва, С. В. Дорохіна, П. М. Дуравкіна, О. В. Дьоміна, М. М. Злобіна, М. В. Карасьова, Ю. О. Крохіної, О. А. Кузьменко,

І. Г. Кутафіної, О. В. Кухара, І. І. Кучерова, М. П. Кучерявенка, Є. В. Лакушевої, В. О. Лебедева, Д. М. Львова, А. А. Нечай, І. Х. Озерова, Н. Ю. Онищук, О. П. Орлюк, І. М. Пахомова, С. Г. Пепеляєва, Є. В. Порохова, Н. Ю. Пришви, В. М. Протасова, Т. М. Радько, Ю. А. Ровинського, О. Є. Сушкової, І. Т. Тарасова, В. І. Теремецького, Ю. О. Тихомирова, Г. П. Толстопятенко, Р. Й. Халфіної, Н. І. Хімічевої, А. О. Храброва, О. І. Худякова, С. Д. Ципкіна, Н. К. Шаптали, Д. М. Щокіна, І. І. Янжула, М. D'Ascenzo, J. Hasseldine, S. James, S. Lampert, V. Mak, V. Thuronyi, M. Toumi, P. Webley, P. White та ін.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.**

Дисертація виконана на кафедрі фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого в межах і відповідно до комплексної цільової програми «Проблеми правового забезпечення справляння податків та зборів в Україні» (номер державної реєстрації 0111U000965). Тема дисертації «Правова природа обов'язків платника податків» затверджена на засіданні вченої ради Національної юридичної академії України імені Ярослава Мудрого (протокол №4 від 30 грудня 2011 року).

**Мета і завдання дослідження.** Метою дисертаційного дослідження є визначення правової природи та особливостей правового регулювання обов'язків платника податків, розробка наукових рекомендацій для подальшого вдосконалення сфери податкових відносин в Україні. Відповідно до мети були поставлені такі завдання дисертаційного дослідження:

- з'ясувати місце платника податків у системі суб'єктів податкових правовідносин і охарактеризувати його правовий статус;
- розглянути структуру і зміст обов'язків і прав платника податків як складових його правового статусу;
- визначити систему обов'язків платника податків і особливості їх виконання;
- окреслити систему та властивості прав платника податків і розкрити процедуру їх реалізації ;
- з'ясувати співвідношення обов'язків платника податків із законодавчо закріпленою конструкцією податкового обов'язку;
- встановити співвідношення належного і можливого у податковому обов'язку;
- з'ясувати сутність податкового обов'язку і розкрити його складові;
- висвітлити інші обов'язки платника податків.

*Об'єктом дисертаційного дослідження* є сукупність суспільних відносин, що виникають при правовому регулюванні обов'язків

платника податків.

*Предметом дисертаційного дослідження є правова природа обов'язків платника податків.*

*Методи дослідження.* Для досягнення поставленої мети у процесі дослідження було використано загальнонаукові та спеціальні методи наукового пізнання: діалектичний, порівняльно-правовий, системно-структурний, формально-юридичний. З використанням діалектичного методу розглянуто обов'язки платників податків у єдності їх змісту та форми, з'ясовано особливості їх співвідношення із правами контролюючих органів (підрозділи 1.1, 1.2). Порівняльно-правовим методом виявлено особливості законодавчого регулювання різних обов'язків платника податків як у вітчизняному податковому законодавстві, так і за законодавством у сфері оподаткування зарубіжних країн (підрозділи 1.2, 2.1, 2.2, 2.3, 2.4). Системно-структурний метод дав змогу розробити основні підходи до класифікації обов'язків платників податків, визначити критерії, що застосовуються при класифікації обов'язків на певні групи (підрозділи 2.1). Формально-юридичний метод використовувався при аналізі нормативно-правових джерел дослідження, що дозволило виявити певні недоліки чинного українського податкового законодавства в частині визначення правового статусу платників податків і регулювання їх обов'язків та сформулювати пропозиції щодо його вдосконалення (підрозділи 1.2, 1.3, 2.1, 2.2, 2.3, 2.4).

**Наукова новизна отриманих результатів.** Дисертаційна робота є першим у вітчизняній юридичній науці комплексним монографічним дослідженням правової природи обов'язків платника податків. У результаті проведеної дослідницької роботи отримані та виносяться на захист наукові положення та висновки, що мають наукову новизну:

*уперше:*

– обґрунтовано, що основними ознаками податкового обов'язку як закріпленої у законі моделі поведінки платника податків, є належне виконання (відповідна модель поведінки, що вимагається, закріплена у акті податкового законодавства); соціальна необхідність (податковий обов'язок становить собою вимогу, яка концентровано виражає соціальну необхідність як отримання податкових надходжень, так і певної лінії поведінки платника податків); можливість (здійсненність, передбачення фактичної можливості виконання платником обов'язку);

– доведено, що виконання податкового обов'язку як міри необхідної, можливої і належної поведінки платника податків визначається з урахуванням об'єктивних економічних законів, а також принципу соціальної справедливості, рівності всіх платників, нейтральності оподаткування, рівномірності й зручності;

– доведено, що з метою забезпечення належного виконання обов'язків платником податків необхідним є запровадження горизонтального моніторингу, адже прогнозованість відносин з контролюючими органами, визначеність та поінформованість платника щодо їх позиції стосовно тлумачення та застосування окремих положень податкового законодавства здатні істотно зменшити кількість податкових конфліктів, а за рахунок оптимізації і узгодження операцій податкового адміністрування та контролю відбудеться скорочення матеріальних і трудових витрат платників податків;

*удосконалено:*

– поділ обов'язків платника податків за критерієм їх змісту на такі види: а) обов'язки, що входять до структури податкового обов'язку (щодо податкової реєстрації, ведення податкового обліку, податкової звітності та сплати податків і зборів); б) обов'язки забезпечувального характеру (пов'язані з реалізацією податкового контролю контролюючими органами, є процедурними за своєю природою і не мають вихідного матеріального змісту);

– підходи до характеристики податкової дисципліни як чинника виконання платником податків обов'язків, що означає певний стан правопорядку у сфері оподаткування, який визначається ступенем відповідності фактичної поведінки суб'єктів податкових правовідносин як платників податків, посадових осіб контролюючих органів, так і інших суб'єктів, на яких податковим законодавством покладено ті чи інші обов'язки, вимогам, що закріплені у податковому законодавстві;

– наукові погляди про необхідність досягнення балансу публічних і приватних інтересів суб'єктів податкових правовідносин, що пропонується здійснювати за двома напрямками: (1) кореляції поведінки платника та контролюючого органу, за якої обов'язку платника має відповідати право контролюючого органу контролювати виконання цього обов'язку; 2) побудови справедливого співвідношення прав та обов'язків, коли у платників мають бути чітко визначені обов'язки (та похідні від них права), а стосовно контролюючих органів – їх права у сфері управління відносинами оподаткування;

*набули подальшого розвитку:*

– концепція широкого розумінні змісту податкового обов'язку, за якої для всіх платників податків, незалежно від особливостей податкової юрисдикції, існують чотири групи обов'язків: а) податкова реєстрація; б) облік об'єктів оподаткування; в) податкова звітність; г) своєчасна сплата податків і зборів;

– класифікація прав платника податків податків залежно від: правової природи (загальноюридичні та спеціально-податкові); взаємозв'язку із обов'язками платника (права, пов'язані із виконанням

податкового обов'язку, і права, пов'язані із здійсненням податкового контролю); ступенем забезпеченості правовими гарантіями (забезпечені зустрічними обов'язками контролюючих органів та їх посадових осіб; не забезпечені обов'язками інших суб'єктів податкових правовідносин);

– виокремлення пріоритетних напрямів удосконалення правового регулювання податкового адміністрування і податкового контролю за виконанням платниками своїх обов'язків: поширення застосування і вдосконалення управління ризиками у діяльності контролюючих органів при здійсненні податкового контролю; запровадження інституту податкових посередників, визначення правових засад діяльності податкових консультантів; введення системи горизонтального моніторингу великих платників податків;

– положення про спосіб забезпечення реалізації прав та інтересів платників податків, що полягає у встановленні кореспондуючих обов'язків інших суб'єктів податкових правовідносин (контролюючих органів та їх посадових осіб, податкових агентів, банків тощо);

– класифікація обов'язків платників податків, пов'язаних із реалізацією податкового контролю контролюючими органами, та запропоновано поділяти їх на такі види: 1) обов'язки платника податків при проведенні податкових перевірок; 2) обов'язки платника податків при здійсненні інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів.

**Практичне значення одержаних результатів.** Одержані в дисертації висновки і пропозиції можуть бути використані: у правотворчій діяльності – для вдосконалення податкового законодавства; у науково-дослідній роботі – для подальшого опрацювання проблем регулювання обов'язків платника податків; у навчальному процесі – при розробці навчальних та навчально-методичних матеріалів та викладанні навчальної дисципліни «Податкове право», а також при підготовці студентами, аспірантами наукових робіт тощо; у виховній роботі – для підвищення правової культури посадових та службових осіб контролюючих органів.

**Апробація результатів дисертації.** Основні теоретичні положення, висновки та пропозиції, що містяться в дисертації, обговорені на кафедрі фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого і доповідались автором на всеукраїнських та міжнародних наукових конференціях: «Принципи фінансового права» (м. Харків, 19–20 квітня 2012 р.); «Актуальні питання публічного та приватного права» (м. Запоріжжя, 3 жовтня 2012 р.); «Правове життя сучасної України» (м. Харків, 16-17 травня 2013 р.); «Удосконалення місцевого самоврядування в аспекті конституційної реформи» (м. Полтава, 27 червня 2013 р.);

«Юридическая наука и образование в условиях глобализации: состояние и перспективы развития» (м. Донецьк, 24-25 жовтня 2013 р.).

**Публікації.** Ключові й окремі наукові положення та висновки дисертації знайшли своє відображення у десяти публікаціях (п'яти статтях, опублікованих у фахових виданнях, і тезах п'яти доповідей на науково-практичних конференціях).

**Структура дисертації** визначається її метою, завданнями та предметом дослідження і складається зі вступу, двох розділів, що містять сім підрозділів, висновків до розділів, загальних висновків по дисертації та списку використаних джерел із 192 найменувань. Загальна кількість сторінок дисертаційного дослідження 192, із яких 173 основного тексту.

## ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** обґрунтовується актуальність обраної теми, розкрито зв'язок дослідження з науковими програмами, визначено мету, завдання, об'єкт і предмет дисертації та її методологічна основа, надано інформацію про апробацію та практичне значення отриманих результатів, сформульовано положення наукової новизни, які виносяться на публічний захист та відображають особистий внесок дисертанта у розробку досліджуваної проблеми.

**Розділ перший «Загальна характеристика правового статусу платника податків»** складається з трьох підрозділів та присвячений дослідженню платника податку як суб'єкта податкових правовідносин, визначенню засадничих основ його правового статусу, з'ясуванню загальних рис правового регулювання обов'язків та прав платника податку.

У *підрозділі 1.1 «Платник податків як суб'єкт податкових правовідносин»* з'ясовано місце платника податків у системі суб'єктів податкових правовідносин, визначено загальні характеристики правового статусу платника податків, досліджено роль платника податків як зобов'язаного учасника податкових правовідносин і позначено головні підходи до класифікації платників податків. Вказується, що об'єктивно всі суб'єкти податкових правовідносин поділяються на дві сторони: владну і зобов'язану. Це детермінує чітку межу між ними та особливості правового статусу представників кожної із сторін.

Констатовано, що платник податків виступає носієм приватного інтересу у сфері оподаткування. Приватні інтереси пов'язані безпосередньо з конкретними особами та групами, їх реалізація має на меті задоволення власних потреб таких осіб, що не повинно суперечити



загальним публічним інтересам суспільства. Підкреслено, що поняття «платник податку» можна розглядати в декількох аспектах: а) як суб'єкта податкового права; б) суб'єкта податкових правовідносин; в) основного елементу правового механізму податку.

В основу проведеної класифікації платників податку покладено такі критерії: характер правового та економічного зв'язку особи з державою (резидентство); характер способу виконання податкового обов'язку; родовий і видовий принцип стосовно складових податкової системи; специфіка й обсяг податкової правосуб'єктності; обсяг здійснюваної підприємницької діяльності; ступень ризику. При цьому визначено, що критерій резидентства є найбільш важливим і принциповим для податково-правового регулювання, визначення підстав справляння податків і зборів, обсягу податкового обов'язку, порядку його реалізації та порядку притягнення до податкової відповідальності.

У підрозділі 1.2 «Обов'язки у правовому статусі платника податків та їх виконання» виділено сукупність обов'язків платника податку, узагальнено підходи до їх внутрішнього структурування, наведено загальні засади виконання обов'язків платника податків і розкрито вплив виконання платниками податків своїх обов'язків на стан податкової дисципліни.

Підкреслено, що імперативний метод правового регулювання податкових відносин зумовлює виокремлення групи зобов'язаних суб'єктів, правовий статус яких формується здебільшого за рахунок юридичних обов'язків. Встановлено, що у платників у різних юрисдикціях існують декілька видів обов'язків. До їх кола віднесено обов'язки з: податкової реєстрації, обліку об'єктів оподаткування, податкової звітності, своєчасної сплати податків і зборів. При цьому те, якою мірою платник виконує названі обов'язки, впливає на стан податкової дисципліни. У цьому контексті з урахуванням досвіду європейських країн проведено аналіз двох видів чинників, що впливають на поведінку платника, а отже, і на виконання його обов'язків: економічних (фінансове навантаження, витрати на виконання, додаткові обтяження, стимули) і поведінкових (індивідуальні відмінності; переконання стосовно справедливості як податкової системи в цілому, так і діяльності контролюючих органів; усвідомлення мінімального ризику; прийняття ризику).

Наголошено, що система оподаткування у будь-якій державі ґрунтується на засадах добровільного виконання платником податків своїх обов'язків, оскільки така модель є найбільш ефективною. Тому створення належних для цього умов – спрощення податкових процедур, підвищення рівня якості адміністративних послуг, що надаються

контролюючими органами, – має визнаватися одним із ключових напрямів реформ у сфері оподаткування в Україні. Стимулювання виконання платниками податків своїх обов'язків має відбуватися саме за допомогою сприятливих умов для добровільного їх виконання, а не лише під загрозою притягнення до відповідальності. Ураховуючи сучасні тенденції розвитку податкового адміністрування та найбільш ефективні шляхи його реалізації у європейських країнах, доведено, що сьогодні одними із пріоритетних напрямків удосконалення цієї сфери в Україні необхідно вважати: по-перше, поширення застосування та вдосконалення управління ризиками (risk management) у діяльності контролюючих органів при здійсненні податкового контролю, зокрема проведенні податкових перевірок; по-друге, запровадження інституту податкових посередників (intermediaries); по-третє, введення системи горизонтального моніторингу стосовно великих платників податків.

*Підрозділ 1.3 «Права у правовому статусі платника податків та їх реалізація»* присвячено висвітленню специфіки закріплення прав платників податків як невід'ємної частини їх правового статусу, з'ясуванню підходів до структурного поділу і розгляду особливостей реалізації прав платників податків.

Стверджується, що суб'єктивні права платника податків – це міра його можливої припустимої поведінки з метою задоволення його приватних інтересів. Зміст суб'єктивних прав платника податків складає сукупність його правомочностей. Суб'єктивні права платників податків передбачають права на власні дії, а також права на дії інших учасників податкових правовідносин. Реалізація суб'єктивних прав впливає на характер поведінки платника щодо виконання ним податкового обов'язку. При цьому неналежне забезпечення прав і законних інтересів платників податків та відсутність дієвих способів їх захисту негативно впливають на стан податкової дисципліни. Це може виявлятися як у створенні безпосередніх перешкод при виконанні податкового обов'язку, так і у формуванні у платника податків недовіри до держави та контролюючих органів, викривленні податкової правосвідомості, що у підсумку виражається у небажанні платників податків виконувати свої обов'язки.

Проведено класифікацію прав платника податків залежно від: правової природи (загальноюридичні та спеціально-податкові); взаємозв'язку із обов'язками платника (права, пов'язані із виконанням податкового обов'язку, і права, пов'язані із здійсненням податкового контролю); ступенем забезпеченості правовими гарантіями (забезпечені зустрічними обов'язками контролюючих органів та їх посадових осіб; не забезпечені обов'язками інших суб'єктів податкових правовідносин).

Проаналізовано право платника податків на інформацію, допомогу, визначеність, сплату не більше правильно визначеної суми податку. Реалізація платником цих прав створює підґрунтя для втілення принципу транспарентності податкової системи та формує передумови для належного виконання обов'язків платниками податків. У цьому контексті досліджено інститут податкових консультацій і податкового планування; проведено розмежування таких категорій, як податкове планування, обхід податків, податкова оптимізація, податкова мінімізація, уникнення оподаткування, ухилення від оподаткування.

**Розділ другий «Обов'язки платника податків»** складається з чотирьох підрозділів, які присвячені поглибленому вивченню системи обов'язків платника податків з детальним розглядом кожного їх різновиду та підсумками щодо головних передумов належного виконання своїх обов'язків платниками податків.

У підрозділі 2.1 «Система обов'язків платника податків» сформовані підходи до проведення класифікації обов'язків платників податків, співставлено систему обов'язків платників податків в Україні із аналогічною системою інших держав, визначено співвідношення обов'язків платників податків із законодавчо закріпленою конструкцією податкового обов'язку.

Встановлено, що обов'язки окремого платника податків залежно від різних чинників об'єктивного та суб'єктивного характеру можуть різнитися. Це зумовлено особливостями правового статусу суб'єкта податкових правовідносин (із урахуванням критерію резидентства, проваджуваної діяльності, використання певного податкового режиму, наявності статусу платника окремого податку тощо). Доведено, що незалежно від особливостей правового регулювання національних систем оподаткування видові обов'язки платників податків можна об'єднати у дві групи за їх змістом, включивши до першої групи обов'язки, що входять до структури податкового обов'язку (стосовно податкової реєстрації, ведення податкового обліку, податкової звітності та сплати податків і зборів); до другої – обов'язки забезпечувального характеру (пов'язані з реалізацією податкового контролю контролюючими органами, є процедурними за своєю природою і не мають вихідного матеріального змісту).

Визначається, що залежно від способу законодавчого закріплення обов'язки платника податку в українському податковому законодавстві можна поділяти на: (а) встановлені статтею 16 Податкового кодексу України; (б) визначені іншими нормами Податкового кодексу України. Принциповим акцент при цьому зроблено на виключно законодавчому закріпленні обов'язків платників податків, оскільки встановлення нових обов'язків для платника на рівні підзаконного правового акта є

неприпустимим (це грубо порушує права платника, зокрема право на визначеність). З метою систематизації видових обов'язків платників податків, їх викладення у логічній послідовності з відображенням співвідношення з категорією «податковий обов'язок» та його складовими (обов'язку з податкової реєстрації, ведення податкового обліку, сплати податків і зборів та податкової звітності), а також відбиттям підсистеми обов'язків, пов'язаних із здійсненням податкового контролю контролюючими органами, запропоновано зміни до статті 16 Податкового кодексу України. Це дозволить наблизити національне податкове законодавство до європейських стандартів визначеності, зрозумілості та несуперечності.

У підрозділі 2.2 «Співвідношення належного та можливого у податковому обов'язку» досліджено фундаментальні ознаки, що визначають сутність податкового обов'язку, встановлено їх вплив на закріплення конкретних обов'язків платників податків і на підставі цього виокремлено головні передумови належного виконання обов'язків платниками податків, що мають враховуватися законодавцем при правовому регулюванні податкових відносин.

Зроблено узагальнення, що податковий обов'язок є мірою належної, соціально необхідної і можливої поведінки платника податків. Податковий обов'язок як міра належної поведінки платника означає, що модель відповідної поведінки, яка вимагається від особи, закріплена у акті податкового законодавства. Належна, відповідна поведінка платника визначається через встановлення правового механізму конкретного податку або збору (об'єкт, ставка, база, порядок сплати податку – якщо визначено ці умови, особа знає, як правильно, належними чином виконати свої обов'язки платника податків). Дії платника податків як особи, на яку покладено податковий обов'язок, повинні відповідати виду і мірі поведінки, визначеним податково-правовою нормою.

Податковий обов'язок становить собою вимогу у надходженні податків і зборів до публічних фондів, яка концентровано виражає соціальну необхідність (отримання податкових надходжень, слідування певної лінії поведінки платником податків). Принцип соціальної необхідності тісно пов'язаний із іншою засадою податкового законодавства – фіскальною достатністю, що полягає у встановленні податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями.

Можливість (здійсненність) як сутнісна властивість податкового обов'язку передбачає, що державі для фінансового забезпечення своїх функцій, задоволення суспільного інтересу, своєчасного отримання коштів від податків і зборів до бюджетів, недостатньо формально

закріпити податковий обов'язок. Законодавець повинен виходити з того, що в модель поведінки ще на етапі розробки податково-правової норми має бути закладено реальну можливість (тобто передбачити фактичну спроможність платника виконувати обов'язок зі сплати податку). Для втілення в життя такої здійсненності в законодавстві закріплюється низка засад податково-правового регулювання: установлення податків відповідно до платоспроможності платників податків, рівності всіх платників податків перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, нейтральності оподаткування, рівномірності і зручності сплати.

У підрозділі 2.3 «Податковий обов'язок та його складові» приділено увагу характеристиці податкового обов'язку та кожному з його елементів, а саме: обов'язку податкової реєстрації, обов'язку ведення податкового обліку, обов'язку сплати податків і зборів та обов'язку складання і подання податкової звітності. З огляду на різну мету процедур, у межах яких реалізуються певні обов'язки, а також різний суб'єктний склад доведено доцільність виокремлення у структурі податкового обов'язку саме чотирьох складових елементів: реєстрація платника, облік об'єкта оподаткування, сплата, звітність.

Аналізуючи зміст обов'язку з податкової реєстрації, стверджується, що, оскільки завданням держави є забезпечення належного стану податкового адміністрування та надання адміністративних послуг у тому числі й у сфері оподаткування, саме держава повинна забезпечити можливість автоматизованої реєстрації фізичних та юридичних осіб як платників податків. У цьому контексті відмічається, що функціонування сучасної системи аналітично-інформаційного забезпечення діяльності органів Державної фіскальної служби в Україні, що наближається до світових стандартів, заслуговує на позитивну оцінку. Одним із елементів цього є покладання на органи державної реєстрації юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, на банківські установи відповідного публічно-правового обов'язку подавати у встановлені строки та порядку інформацію, що має значення для податкової реєстрації платників податків. Разом з тим констатується існування складнощів із реєстрацією фізичних осіб як платників податків (що завершується присвоєнням відповідного індивідуального податкового номера, який використовується для ідентифікації конкретної особи як податково-зобов'язаної та здійснення подальшого податкового контролю). Так, унаслідок розвитку міжнародних економічних відносин та активізації мобільності платників податків практично неможливе здійснення всеохоплюючого обліку і проведення процедур податкової реєстрації виключно за рахунок дій контролюючих органів, а не платників податків – фізичних осіб.

Характеризуючи обов'язок із обліку об'єктів оподаткування звернено увагу на проблему існування двох облікових систем (податкового і бухгалтерського обліку) й їх наближення. Розглянуто податкові постійні і тимчасові різниці, що застосовуються для визначення прибутку з метою оподаткування.

*Підрозділ 2.4 «Інші обов'язки платника податків»* присвячено особливостям правового регулювання покладених на платника податків обов'язків забезпечувального характеру, що пов'язані з реалізацією податкового контролю контролюючими органами. При цьому дослідження таких обов'язків платників податків зроблено на основі їх внутрішнього поділу на дві групи: 1) обов'язки платників податків при проведенні податкових перевірок; 2) обов'язки платників податків при здійсненні інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів.

Зазначається, що з урахуванням особливостей та змісту контрольних податкових правовідносин вирішальне значення має питання зміцнення законодавчих гарантій забезпечення прав платників податків, дотримання посадовими особами контролюючих органів порядку здійснення окремих форм податкового контролю. Підкреслюється, що у вирішенні цього питання слід спиратися на припис частини другої статті 19 Конституції України, згідно з яким органи державної влади і органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень і методами, передбаченими Конституцією і законами України.

Звернено увагу на особливості обов'язків платника податків, що покладаються на нього, в межах реалізації процедур контролю за трансфертним ціноутворенням. Констатовано, що в розрізі обов'язку платника податку здійснити перерахування сум податкового зобов'язання відповідно до рівня цін, що є належним для відповідних операцій (у разі виявлення контролюючим органом їх невідповідності), одним із способів захисту прав та законних інтересів платників податків може виступати інститут попередньої домовленості платників податків та контролюючих органів про розмір цін за контрольованими операціями. Застосування названої процедури передбачено Податковим кодексом України, проте реальна можливість здійснення такого права платника податків залежить від характеру правозастосовчої практики та загального напрямку розвитку податкової політики в державі.

## **ВИСНОВКИ**

У дисертації теоретично узагальнено й вирішено наукове завдання, що полягає у визначенні правової природи обов'язків платника

податків, розробці наукових рекомендацій для подальшого вдосконалення сфери податкових відносин в Україні. У процесі розв'язання поставленої наукової проблеми зроблено такі висновки.

1. В основу податково-правового регулювання покладено ідею його спрямованості на задоволення публічних інтересів, за якої держава в односторонньому порядку встановлює правила оподаткування, а сплата податку закріплюється як загальний конституційний обов'язок платника податків. Загальне визначення платників податків як юридичних та фізичних осіб, на яких відповідно до законодавства покладено податковий обов'язок, не дозволяє, виходячи з цього, чітко окреслити правовий статус відповідної особи. Усіх зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин можна поділити на дві групи: (1) загальні зобов'язані суб'єкти (юридичні і фізичні особи, у яких податковий обов'язок виникає за наявності об'єкта оподаткування без будь-яких додаткових умов або особливостей, що характеризують діяльність платника податків або його специфічні риси); (2) спеціальні зобов'язані суб'єкти (мають риси, які притаманні виключно йому і залежно від цього уточнюється, деталізується податковий обов'язок даного виду платників).

2. Незалежно від податкової юрисдикції, до якої належить платник податку, на нього покладено чотири види обов'язків з: податкової реєстрації, обліку об'єктів оподаткування, податкової звітності, своєчасної сплати суми податкового обов'язку. З огляду на те, що система оподаткування ґрунтується на засадах добровільного виконання платниками податків своїх обов'язків, створення належних для цього умов, наприклад, спрощення податкових процедур, підвищення рівня адміністративних послуг, що надаються контролюючими органами, повинно бути у полі зору науковців та законотворців при реформуванні сфери оподаткування.

3. Невиконання або неналежне виконання платниками податків своїх обов'язків зумовлює зниження рівня податкової дисципліни. Податкова дисципліна – це певний стан правопорядку у сфері оподаткування, що визначається ступенем відповідності фактичної поведінки суб'єктів податкових правовідносин як платників податків, посадових осіб контролюючих органів, так і інших суб'єктів, на яких податковим законодавством покладено ті чи інші обов'язки (наприклад, банки), вимогам, що закріплені у податковому законодавстві.

4. Виконання платником своїх обов'язків залежить від характеру податкового адміністрування. Ураховуючи сучасні тенденції розвитку податкового адміністрування та найбільш ефективні шляхи його реалізації у європейських країнах, доведено, що сьогодні одними з пріоритетних напрямків реформування цієї сфери в нашій державі

необхідно вважати: поширення застосування та вдосконалення управління ризиками у діяльності контролюючих органів при здійсненні податкового контролю; запровадження та законодавча регламентація інституту податкових посередників (податкових консультантів); запровадження системи горизонтального моніторингу великих платників податків.

5. Горизонтальний моніторинг – це розширена інформаційна взаємодія з платниками податків, здійснювана фіскальним органом шляхом процедури відстеження та аналізу податкових ризиків фінансово-господарських операцій, запланованих і проведених великими платниками податків. Його мета – створення партнерських взаємовідносин контролюючих органів з великими платниками податків для своєчасного реагування та попередження здійснення ними ризикових операцій, які можуть призвести до порушень податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за яким здійснюється податковими органами. Запровадження горизонтального моніторингу є економічно доцільним для платників податків з двох причин: по-перше, прогнозованість відносин з контролюючими органами, визначеність та поінформованість платника щодо їх позиції розуміння та застосування окремих положень податкового законодавства здатні істотно зменшити кількість податкових конфліктів; по-друге, за рахунок оптимізації і узгодження операцій податкового адміністрування та контролю відбудеться скорочення матеріальних і трудових витрат платника податків.

6. Права платників податків, на відміну від їх обов'язків, не мають і не повинні мати вичерпного характеру. Такий підхід застосовано у статті 17 Податкового кодексу України. Ураховуючи динамічність розвитку та складність відносин у сфері оподаткування, детально регламентувати всі без винятку права платників податків практично неможливо. Крім того, у зв'язку з невинним зростанням багатоманітності в умовах глобалізації економічних відносин та правового регулювання їх податкових наслідків інститут прав платників податків постійно ускладнюється: з'являються нові або значно деталізуються вже існуючі права, вдосконалюються форми реалізації та захисту. Водночас належна правова регламентація механізму реалізації та захисту прав платників значно підвищує можливість ними користуватися. Суб'єктивні права платників податків обов'язково повинні бути забезпечені відповідними обов'язками інших суб'єктів (таких, як контролюючі органи та їх посадові особи, податкові агенти тощо).

7. Узагальнення світової практики та сучасних тенденцій розвитку податкової політики провідних держав світу дозволяє констатувати



поступову трансформацію систем оподаткування, що були засновані виключно на засадах зобов'язувань платників податків, через зміцнення відносин між платниками та податковими органами (у тому числі, й за рахунок податкових посередників) до систем, основним принципом яких є дотримання платниками податкового законодавства на засадах співпраці з контролюючими органами.

8. Встановлення податкового обов'язку виражає та формалізує потребу держави у відповідному джерелі публічних доходів, чим зумовлює певну поведінку від платників податків. Це виявляється в ознаках належності, соціальної необхідності і можливості певної поведінки платника, визначених нормою податкового законодавства. Належне виконання, відповідність поведінки, окресленої диспозицією зобов'язуючої податково-правової норми, гарантується можливістю застосування заходів державного примусу. Міра належної поведінки платника податків може бути деталізована за складовими процедурного регулювання податкового обов'язку, а саме щодо особи, строку, місця, розміру, форми, способу виконання. Таким чином, кожен платник, на якого законом покладено обов'язок сплачувати відповідний податок, реалізує належну, соціально необхідну та можливу модель поведінки.

9. Можливість як ознака податкового обов'язку означає, що платник податків має потенційну здатність виконати такий обов'язок. При цьому здійсненність (міра можливої поведінки) зумовлює розмежування таких категорій, як «встановлення податків і зборів відповідно до платоспроможності платника податків» і «врахування платоспроможності платника податків при оподаткуванні». Такий поділ проводиться з огляду на те, що останній за своїм змістом є ширшим і реалізується в рамках різних типів податкових процедур: встановлення податків і зборів (визначення податкової бази, ставки податку, податкових пільг, податкового періоду); справляння податків і зборів (механізм розстрочення та відстрочення сплати податкових платежів); стягнення податків і зборів (відстрочка і розстрочка податкового боргу); притягнення до відповідальності (списання безнадійного податкового боргу, податкова амністія).

10. Характеристика податкового обов'язку як міри належної, соціально необхідної і можливої поведінки платника податків детермінує те, що для обґрунтованого очікування державою належного виконання податкового обов'язку всіма платниками податків при його встановленні, при формулюванні конкретних меж поведінки законодавець повинен враховувати, що зобов'язана особа об'єктивно зможе реалізувати таку модель поведінки. Доречним у цьому контексті вбачається системний підхід до визначення податкового тиску як одного податкового платежу, так і всієї їх сукупності.

11. Для термінологічної одноманітності та недопущення підміни понять важливо розмежовувати: а) обов'язки платника податків, які становлять собою не довільну сукупність, а логічно вибудовану систему, що складається із видів обов'язків платника податків, які перебувають у зв'язку та взаємозалежності; б) податковий обов'язок – як сукупність обов'язків платників податків із податкової реєстрації, ведення податкового обліку, сплати податків і зборів та податкової звітності. З огляду на це вбачається необхідним змінити положення статті 16 Податкового кодексу України з метою систематизації видових обов'язків платника податків, їх викладення у логічній послідовності із відображенням співвідношення із категорією «податковий обов'язок» та його складовими (обов'язку з податкової реєстрації, ведення податкового обліку, сплати податків і зборів та податкової звітності), а також відбиттям підсистеми обов'язків, пов'язаних із здійсненням податкового контролю контролюючими органами. Це дозволить наблизити вітчизняне податкове законодавство до таких європейських стандартів, як визначеність, зрозумілість та несуперечність.

12. За критерієм змісту обов'язки платника податків можуть бути: а) обов'язками вчиняти активні дії (сплатити належну суму податків і встановлений законом строк; складати, подавати контролюючому органу та зберігати документи податкової звітності); б) обов'язками утриматися від певних дій (не перешкоджати законній діяльності посадових осіб контролюючих органів); в) обов'язками зазнати додаткових обтяжень (виникає у разі наявності порушень податкового законодавства платником та обумовлений застосування заходів податково-правового примусу, у тому числі податкової відповідальності).

## **СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

1. Васильєва А. Г. Принцип платежеспособности налогоплательщика в основе налоговой обязанности / А. Г. Васильєва // Экономика и право Казахстана. – Алматы. – 2014. – № 22. – С. 45 – 49.

2. Васильєва А. Г. Податковий обов'язок як міра належної, соціально необхідної й можливої поведінки платника податків / А. Г. Васильєва // Право та державне управління. – 2013. – № 2. – С. 25–29.

3. Васильєва А. Г. Система обов'язків платника податків / А. Г. Васильєва // Митна справа. – 2014. – № 3. – Ч. 2. – С. 180–184.

4. Васильєва А. Г. Можливість поведінки як невід'ємна ознака податкового обов'язку / А. Г. Васильєва // Право та державне управління. – 2014. – № 4. – С. 21–24.

5. Васильєва А. Г. Обов'язки у правовому статусі платників податків / А. Г. Васильєва [Електронний ресурс] // Форум права. – 2012. – № 3. – С. 89 –93. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP\\_index.htm\\_2012\\_3\\_17.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2012_3_17.pdf).

6. Васильєва А. Г. «Податковий обов'язок» та «податкове зобов'язання»: співвідношення категорій у контексті владно-майнової природи податкових відносин / А. Г. Васильєва // Принципы финансового права: материалы Междунар. науч.-практ. конф., г. Харьков, 19–20 апр. 2012 г. / редкол.: В. Я. Таций, Ю. П. Битяк, Л. К. Воронова и др. – Харьков: Право, 2012. – С. 42–45.

7. Васильєва А. Г. До питання про систему обов'язків платників податків / А. Г. Васильєва // Актуальні питання публічного та приватного права: тези доп. III Міжнар. наук.-практ. конф., 3 жовт. 2012 р. / за ред. В. М. Огаренка та ін. – Запоріжжя : КПУ, 2012. – С. 172–174.

8. Васильєва А. Г. Належність, соціальна необхідність та можливість поведінки як ознаки податкового обов'язку / А. Г. Васильєва // Правове життя сучасної України: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 16-17 трав. 2013 р.) / відп. за вип. В. М. Дрьомін; Нац. ун-т “Одеська юридична академія”. – Одеса: Фенікс, 2013. – Т.2 – С. 132–134.

9. Васильєва А. Г. Податковий обов'язок як міра можливої поведінки платника податків / А. Г. Васильєва // Удосконалення місцевого самоврядування в аспекті конституційної реформи: зб. наук. ст. та тез повідом. за матеріалами Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Полтава, 27 черв. 2013 р.) / редкол.: С. Г. Серьогіна, О. П. Бушан, О. Р. Дашковська. – Полтава: НДІ держ. буд-ва та місц. самоврядування, 2013.– С. 91–93.

10. Васильєва А. Г. Урахування платоспроможності платника при встановленні податків і зборів / А. Г. Васильєва // Юридическая наука и образование в условиях глобализации: состояние и перспективы развития: материалы Междунар. науч.-практ. конф. (г. Донецк, 24-25 окт. 2013 г.). – Донецк: ДонНУ, 2013.– С. 322–324.

## АНОТАЦІЯ

**Васильєва А. Г. Правова природа обов'язків платника податків.** – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Національний юридичний

університет імені Ярослава Мудрого, Міністерство освіти і науки України, Харків, 2016.

Дисертацію присвячено дослідженню природи правового регулювання комплексу обов'язків платника податків. З'ясовано місце платника податків у системі суб'єктів податкових правовідносин, надано загальну характеристику правового статусу платника податків і позначено головні підходи до класифікації платників податків. Розкрито систему обов'язків і прав платника податків як змісту його податково-правового статусу, визначено загальні засади виконання обов'язків і реалізації прав платника податків. Обґрунтовано, що основними ознаками податкового обов'язку як закріпленої у законі моделі поведінки платника податків, є належність (міра належної поведінки, що закріплена у акті податкового законодавства); соціальна необхідність (податковий обов'язок становить собою вимогу, яка концентровано виражає соціальну необхідність як отримання податкових надходжень, так і певної лінії поведінки платника податків); здійсненність (передбачення фактичної можливості виконання платником обов'язку щодо сплати податку).

Сформовано головні підходи до створення класифікації обов'язків платників податків, обґрунтовано співвідношення обов'язків платників податків із законодавчо закріпленою конструкцією податкового обов'язку. Розглянуто фундаментальні ознаки податкового обов'язку та надано правову характеристику податкового обов'язку. Досліджено особливості правового регулювання покладених на платників податків обов'язків забезпечувального характеру, що пов'язанні з реалізацією контролюючими органами своїх функцій із податкового контролю.

**Ключові слова:** податок, збір, платник податку, правовий статус платника податку, обов'язки платнику податку, податковий обов'язок, права платників податків, податкові правовідносини, контролюючі органи.

## АННОТАЦІЯ

**Васильева А. Г. Правовая природа обязанностей плательщика налогов.** – На правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.07 – административное право и процесс; финансовое право; информационное право. – Национальный юридический университет имени Ярослава Мудрого, Министерство образования и науки Украины, Харьков, 2016.

Диссертация посвящена исследованию природы правового регулирования комплекса обязанностей налогоплательщика. Выяснено

место налогоплательщика в системе субъектов налоговых правоотношений, дана общая характеристика правового статуса налогоплательщика и обозначены главные подходы к классификации налогоплательщиков. Раскрыта смысловая взаимосвязь обязанностей и прав плательщика налогов которые в совокупности определяют содержание его налогово-правового статуса, обобщены принципы исполнения обязанностей и реализации прав плательщика налогов. Обоснована концепция широкого понимания содержания налоговой обязанности, при которой для всех плательщиков налогов, независимо от особенностей налоговой юрисдикции, установлено четыре группы обязанностей: а) налоговая регистрация; б) учет объектов налогообложения; в) налоговая отчетность; г) своевременная уплата налогов и сборов. Предложена классификация обязанностей плательщика по критерию их содержания и выделены: а) обязанности, входящие в структуру налоговой обязанности (налоговая регистрация, ведение налогового учета, налоговой отчетности и уплата налогов и сборов); б) обязанности обеспечительного характера (связаны с реализацией налогового контроля контролирующими органами, являются процедурными по своей природе и не имеют исходного материального содержания).

Установлено, что основными признаками налоговой обязанности как закрепленной в законе модели поведения плательщика налогов, являются: надлежащее исполнение (требуемая соответствующая модель поведения, закреплена в акте налогового законодательства); социальная необходимость (налоговая обязанность представляет собой требование, которое концентрированно выражает социальную необходимость как поступления налоговых платежей в публичные фонды, так и определенной соответствующей линии поведения плательщика); осуществимость (предвидение фактической возможности исполнения плательщиком обязанности по уплате налога).

Сформированы главные подходы к созданию классификации обязанностей налогоплательщиков, обосновано соотношение обязанностей налогоплательщиков с законодательно закрепленной конструкцией налоговой обязанности. Рассмотрены фундаментальные признаки налоговой обязанности и дана правовая характеристика налоговой обязанности. Исследованы особенности правового регулирования возложенных на налогоплательщиков обязанностей обеспечительного характера, связанные с реализацией контролирующими органами своих функций в сфере налогового контроля.

**Ключевые слова:** налог, сбор, налогоплательщик, правовой статус налогоплательщика, обязанности налогоплательщика, налоговая

обязанность, права налогоплательщиков, налоговые правоотношения, контролирующие органы.

## SUMMARY

**Vasylieva A. G. Legal Nature of the Taxpayer's Duties.** – The manuscript.

Thesis for the scientific degree of Candidate of Legal Sciences, specialty 12.00.07 – Administrative Law and Procedure; Financial Law; Informational Law. – National Law University Yaroslav the Wise, Ministry of Education and Science of Ukraine. – Kharkiv, 2016.

Thesis deals with the legal nature and regulation of the duties of the taxpayers. The place of the taxpayer among the subjects of tax relations is determined, a general description of the legal status of the taxpayer is given and the main approaches to the classification of taxpayers are marked. The elemental composition of a system of the taxpayer's duties and rights, as the content of taxpayer's fiscal and legal status, is disclosed, and general principles of the execution of the taxpayer's duties and realization of the taxpayer's rights are given.

Classification of the taxpayer's duties is made and their correlation with the legal construction of the tax duty is presented. Basic features of the tax duties are considered and legal characteristic of a tax duty is given. The peculiarities in legal regulation of the taxpayer's duties of ensuring nature, associated with the implementation of the functions in the field of tax control by the supervisory authorities, are explored.

**Keywords:** tax, fee, taxpayer, legal status of the taxpayer, duties of the taxpayer, tax duty, rights of taxpayers, tax relations, supervisory authorities.

Відповідальний за випуск  
доктор юридичних наук, професор О. О. Дмитрик

Підписано до друку 07.09.2016 р. Формат 60x90/16  
Папір офсетний. Віддруковано на ризографі.  
Ум. друк. арк. 0,7. Обл.-вид. арк. 0,9  
Тираж 100 прим. Зам. № 107.