

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

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

БАБЕНКО КРИСТИНА ПЕТРІВНА

УДК 347.73

ДИСЕРТАЦІЯ

**СУБ'ЄКТНИЙ СКЛАД ПРОЦЕДУР ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ
СПОРІВ ПРИ РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ОБОВ'ЯЗКУ**

081 «Право»

08 «Право»

Подається на здобуття наукового ступеня **доктора філософії**

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

_____ К. П. Бабенко

Науковий керівник:

Смичок Євген Михайлович,
доктор юридичних наук, доцент

Харків – 2023

АНОТАЦІЯ

Бабенко К. П. Суб'єктний склад процедур вирішення податкових спорів при реалізації податкового обов'язку. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії 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, 2023.

Дисертація є однією з перших у вітчизняній науці податкового права комплексною працею в якій розглянуто сутність і зміст податково-процедурного регулювання та суб'єктів податкових процедур у їх діалектичній єдності. У науковій роботі сформульовано ряд висновків концептуально-теоретичного та науково-практичного характеру, що забезпечують вирішення основних завдань відповідно до поставленої мети дослідження. Зокрема, охарактеризовано проблему комплексності законодавства, що стосується як безпосередньо механізмів, які виражають зміст тієї чи іншої категорії, так і правових засобів, що їх гарантують. Характеристика здійснюється у невід'ємному зв'язку з концепцією структурованості, що зумовлює узгодження тенденцій об'єднання та диференціації. Виокремлено комплексність: а) у вузькому значенні, що охоплює системний вплив однорідних інституційних чи підгалузевих норм; б) комплексність міжінституційного чи міжпідгалузевого впливу; в) міжгалузеву комплексність, що може виходити як і з об'єднання правового впливу однотипних галузей права (публічних: конституційне, фінансове, кримінальне), так і з галузей, що використовують різні методи регулювання (публічних та приватних).

Визначено, що сплата податків і зборів передбачає не формування грошового фонду (доходної частини бюджету) та збереження грошей, а таке формування централізованих грошових фондів за рахунок цих платежів, що

характеризується принципом своєчасності. В цьому аспекті під своєчасністю треба розуміти дві складові: а) своєчасність сплати; б) своєчасність витрачання. Якщо перший аспект своєчасності, беззаперечно, стосується процедурних особливостей реалізації податкового обов'язку, то друга складова своєчасності, переважно, не передбачає застосування матеріальних і процедурних податково-правових конструкцій.

Здійснено класифікацію обов'язкових елементів податкового механізму, а саме виділено: а) матеріальні елементи (платник податку, об'єкт оподаткування, база оподаткування, ставка податку, податковий період). Ці елементи є умовними та залишаються гаслами без забезпечення відповідними процедурами; б) процедурні елементи (порядок обчислення податку, строк і порядок сплати податку, строк і порядок подання звітності про обчислення та сплату податку).

Запропоновано авторський підхід щодо диференціації податкових процедур залежно від динаміки податкового обов'язку, а саме розмежовано: 1) податкові процедури в режимі позитивного виконання податкового обов'язку (процедури податкового обліку, процедури сплати податків і зборів, процедури податкової звітності); 2) деліктні податкові процедури (процедури податкового контролю, процедури забезпечення виконання податкового обов'язку, адміністративні процедури вирішення податкових спорів, судові процедури вирішення податкових спорів, охоронні податкові процедури).

Обґрунтовано позицію, відповідно до якої саме категорія «податковий обов'язок», на відміну від категорії «податкове зобов'язання», максимально точно відображає природу податкових правовідносин. Виділено змістовну та формальну причини, що доводять цю позицію. Водночас аргументовано пропозицію замінити в законодавчому регулюванні податкових правовідносин категорію «податкове зобов'язання» на «сума податку» та категорію «грошове зобов'язання» на «сума податку та донарахувань».

Зазначено, що нормотворчі процедури в системі податкового регулювання є передпроцедурами в регулюванні податкових відносин, коли

зміст податкового процедурного регулювання спрямовується на забезпечення виконання податкового обов'язку, при якому виникнення податкових правовідносин завжди пов'язується з відповідним юридичним фактом, що чітко визначено в нормативному приписі.

З'ясовано, що чинна правосуб'єктність передбачає не лише межі позитивної діяльності учасника відносин, коли він організовує свою поведінку відповідно до припису закону, але й наслідки недодержання виконання своїх обов'язків, несприятливі правові заходи, які, беззаперечно, відбудуться при порушенні ним закону. До відповідальності може бути притягнуто будь-якого учасника податкових правовідносин.

Індивідуальну правосуб'єктність необхідно розглядати як певну абстракцію. Це пов'язано з тим, що будь-яке правовідношення, в межах якого якраз і реалізується правосуб'єктність, передбачає принаймні дві сторони, які протистоять одне одному або взаємоузгоджують свою поведінку. Саме в цьому й виникає узгодженість правосуб'єктностей осіб, які протистоять як сторони правовідношення. Це обумовлює зв'язок права одного суб'єкта та обов'язок іншого, що призводить до збалансування правосуб'єктностей учасників відносин.

Зазначено, що системоутворюючий характер конструкції «податковий обов'язок» породжує як загальні підстави змісту та динаміки податкових відносин (облік, сплата та звітність), так і характер побудови правосуб'єктності. Закріплення суб'єктивних обов'язків платника визначає межі прав владного суб'єкта. Не може податковий орган організовувати порядок контролюючих дій щодо перевірки виконання того чи іншого обов'язку платника, якщо такого обов'язку не закріплено правосуб'єктністю зобов'язаної особи. Це відображає як напрями динаміки тих же процедур податкового контролю, так і межі їх реалізації.

Окреслено іманентні риси процедур податкового обліку, а саме: 1) обов'язок із податкового обліку є вихідним, початковим елементом у динаміці процедур реалізації податкового обов'язку; 2) він поєднує два

різновиди податкових процедур: як попередньої (постановка на облік платника податку), що стосується спочатку лише появи правосуб'єктної особи, а потім коригування обсягу цієї правосуб'єктності, так і триваючої (облік об'єкта оподаткування), в умовах, коли вже правосуб'єктна особа здійснює дії щодо визначення суми податку; 3) метою податкового обліку є не облік взагалі, а облік зобов'язаних осіб та об'єктів, що спрямовується на визначення сум податків для сплати; 4) розмежування процедур обліку на два типи передбачає різні режими їх реалізації, що зумовлює диференціацію несприятливих наслідків для порушників; 5) процедури податкового обліку передбачають зустрічні дії як безпосередньо платника, так і контролюючого органу; 6) процедури податкового обліку, виступаючи вихідними, початковими в системі елементів податкового обов'язку, можуть бути єдиними, після реалізації яких ніякого процедурного регулювання не відбувається.

Здійснено диференціацію облікових податкових процедур із урахуванням теоретичного підходу щодо з'ясування природи суб'єкта правовідносин, а саме виділяємо: загальні процедури податкового обліку та спеціальні процедури податкового обліку. Якщо для перших достатньо лише досягнення певного віку, то другі передбачають деталізацію характеру зобов'язаної особи, сфери його діяльності та особливостей об'єкта оподаткування, що породжує його податковий обов'язок.

Охарактеризовано стадії податкового обліку. Зважаючи на те, що динаміка податкових правовідносин передбачає виникнення, зміну та припинення, виділяються такі стадії: 1) реєстрація платника, стадія постановки на облік. Особливість – платник на цій стадії присутній ще не як податково-зобов'язана особа. Повністю податково-правосуб'єктною особою на цій стадії виступає податковий орган; 2) уточнення відомостей щодо платника. Ця стадія може характеризуватись певною умовністю. Щодо значної кількості зобов'язаних осіб дані, що породжують податкові наслідки, можуть не змінюватися протягом усього періоду існування платника як зобов'язаної

особи. Але не можна виключати й відповідне відображення мобільності податкових відносин, коли вони вимагають або пропонують платнику позитивні зміни щодо полегшення (чи навпаки) процедур виконання ним податкового обов'язку; 3) зняття з обліку зобов'язаної особи. Фактично на цій стадії йдеться про констатацію припинення існування правосуб'єктної особи. Це передбачає зникнення обов'язку платника. В такому випадку, навряд чи, можна наполягати на тому, що ставиться крапка в процедурному регулюванні подібної ситуації. Дійсно, виконання податкового обов'язку припиняється, що не виключає певних трансформаційних відносин.

Виокремлено особливості процедур сплати податків і зборів, зокрема: 1) йдеться про процедурне забезпечення основної складової податкового обов'язку, тієї щодо якої якраз і призначене оподаткування; 2) принципова особливість – активні дії зобов'язаної особи; 3) в системі елементів податкового обов'язку цей тип процедур може бути відсутнім, що не означає скасування обліку та звітності; 4) змістом є рух грошей, коли від платника як зобов'язаної особи гроші переходять у власність держави або територіальної громади.

Охарактеризовано процедури податкової звітності та зазначено, що вони можуть виступати в якості завершальної стадії серед елементів у динаміці виконання податкового обов'язку. Адже в умовах чіткого додержання платником законодавчих приписів, своєчасного та повного виконання податкового обов'язку, після обліку та сплати податків, процедурою податкової звітності можна констатувати повне виконання обов'язку платника. З іншого боку, реалізація процедур податкового контролю після цього може призвести як до з'ясування додержання платником приписів податкового законодавства, так і до висновку щодо їх порушення. В цьому разі це буде підставою, що продовжить процедурне регулювання через сукупність засобів забезпечення податкового обов'язку, вирішення податкових спорів, притягнення до відповідальності порушників.

Окреслено систему суб'єктів процедурного регулювання податкових правовідносин, яка предствлена: а) державою (реалізує свої владні повноваження у сфері оподаткування через систему різноманітних державних органів, що мають загальну або спеціальну компетенцію у сфері оподаткування (Верховна Рада України, Державна аудиторська служба України, Державна казначейська служба України, Міністерство фінансів України, сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад, Державна податкова служба України, Державна митна служба України)); б) зобов'язаними суб'єктами (фізичні особи-платники; податкові агенти; самозайняті особи; юридичні особи-платники; суб'єкти, які сприяють сплаті податків і зборів); в) судом.

Охарактеризовано розбіжності адміністративних і судових процедур вирішення податкових спорів, що полягають у наступному: а) характер законодавства: адміністративні відбуваються на підставі норм Податкового кодексу України, судові – за рахунок використання приписів Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України; б) суб'єктний склад: адміністративні передбачають участь платника та контролюючого органу, тоді як судові – платника, контролюючий орган і суд; в) характер примусу: адміністративні – обумовлюють розв'язання спору в межах організаційної структури владного органу; судове вирішення податкового спору характеризується участю незалежного суб'єкта, який не представляє жодної сторони такого спору.

Відмічаються принципові особливості судових процедур при вирішенні податкових спорів, зокрема: 1) вони регулюються на межі галузевих законодавств (із одного боку, задіяні норми податкового законодавства, а з іншого – норми, що впорядковують процедури та відносини в умовах адміністративного судочинства); 2) принципові зміни стосуються суб'єктного складу (додається третій учасник – суд, який не є безпосереднім суб'єктом податкових правовідносин, на відміну від контролюючого органу та платника податків); 3) передбачають подвійний характер підстав виникнення (з одного

боку, їм може передувати реалізація процедурного регулювання в адміністративному режимі, з іншого – при виникненні конфлікту в податкових відносинах платник може звертатися відразу до суду минуючи адміністративні процедури оскарження); 4) в умовах судових процедур обов'язок доведення покладається на контролюючі органи, тобто узагальнене звернення платника до суду не встановлює за ним обов'язку доказування, а це покладається на податкові органи; 5) судові процедури передбачають активну роль суду (оцінюючи матеріали та докази, що надані сторонами, суд має право витребувати докази з власної ініціативи).

Аналіз норм чинного законодавства дозволив дійти висновку про специфічність кола осіб щодо яких мають наставати несприятливі наслідки в системі охоронних податкових процедур. Це пов'язано, по-перше, з тим, що законодавець диференціює їх на осіб у яких безпосередньо виникає податковий обов'язок і які мають його виконувати (платники податків), та на осіб, які виконують функції представництва щодо виконання податкового обов'язку платника за його кошти (податкові агенти); по-друге, з тим, що юридична особа-платник податку несе фінансову відповідальність за вчинення податкових правопорушень її відокремленими підрозділами. Тобто відокремлені підрозділи юридичних осіб розглядаються в цьому випадку як внутрішня складова юридичної особи.

Обґрунтовано, що особлива есенціальність у рамках судових процедур із вирішення податкових спорів притаманна таким вихідним положенням, як: верховенство права, рівність учасників провадження, офіційне з'ясування всіх обставин у справі та розумність строків розгляду спору.

***Ключові слова:** адміністративна юстиція, адміністративне оскарження, деліктні податкові процедури, зобов'язані суб'єкти, контролюючі органи, нормотворчі процедури, податкові процедури, податковий обов'язок, предмет спору, суб'єкти податкового спору.*

SUMMARY

Babenko K. P. Subjective composition of tax dispute resolution procedures in realizing tax liability.

Dissertation for the degree of Doctor of Philosophy in the 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, 2023.

The dissertation is one of the first comprehensive works in the national science of tax law which considers the essence and content of tax procedural regulation and subjects of tax procedures in their dialectical unity. The research work formulates a number of conclusions of a conceptual, theoretical, scientific and practical nature which ensure the solution of the main tasks in accordance with the research objective. In particular, the author characterizes the problem of complexity which relates both to the mechanisms which express the content of a particular category and to the legal means which guarantee them. The characterization is carried out in an integral connection with the concept of structuredness, which determines the coordination of the trends of unification and differentiation. The author distinguishes complexity: a) in the narrow sense, which covers the systemic impact of homogeneous institutional or sub-sectoral rules; b) complexity of inter-institutional or inter-sectoral impact; c) inter-sectoral complexity, which may result from both the combination of legal impact of the same type of branches of law (public: constitutional, financial, criminal) and branches which use different methods of regulation (public and private).

It is determined that the payment of taxes and fees does not imply the formation of a cash fund (budget revenues) and the preservation of money, but rather the formation of centralized cash funds at the expense of these payments, which is characterized by the principle of timeliness. In this aspect, timeliness should be understood as two components: a) timeliness of payment; and b) timeliness of expenditure. While the first aspect of timeliness undoubtedly relates to procedural peculiarities of the realization of the tax obligation, the second component of

timeliness does not generally involve the application of substantive and procedural tax and legal constructions.

The author classifies the mandatory elements of the tax mechanism, namely:

- a) material elements (taxpayer, object of taxation, tax base, tax rate, tax period). These elements are conditional and remain slogans without appropriate procedures;
- b) procedural elements (tax calculation procedure, tax payment term and procedure, tax reporting term and procedure).

The author's approach to differentiation of tax procedures depending on the dynamics of tax liability is proposed, namely, the author distinguishes between 1) tax procedures in the mode of positive fulfillment of tax liability (tax accounting procedures, procedures for payment of taxes and fees, tax reporting procedures); 2) tort tax procedures (tax control procedures, procedures for ensuring fulfillment of tax liability, administrative procedures for resolving tax disputes, judicial procedures for resolving tax disputes, and tax security procedures).

The author substantiates the position that the category "tax duty", as opposed to the category "tax liability", most accurately reflects the nature of tax legal relations. The author highlights the substantive and formal reasons supporting this position. At the same time, the author argues that in the legislative regulation of tax relations the category of "tax liability" should be replaced by "tax amount" and the category of "monetary liability" should be replaced by "amount of tax and additional charges".

It is noted that rule-making procedures in the system of tax regulation are pre-procedures in the regulation of tax relations, when the content of tax procedural regulation is aimed at ensuring the fulfillment of tax liability, and the emergence of tax relations is always associated with the relevant legal fact, which is clearly defined in the regulatory prescription.

It is found that the current legal personality provides not only for the limits of positive activity of a party to relations when it organizes its behavior by the law, but also for the consequences of non-compliance with its obligations, and for adverse

legal measures which will undoubtedly occur if it violates the law. Any participant in tax relations may be held liable.

Individual legal personality should be considered as a certain abstraction. This is because any legal relationship within which legal personality is realized involves at least two parties who oppose each other or coordinate their behavior. This is where the coherence of the legal personality of persons opposing as parties to a legal relationship arises. This determines the connection between the right of one subject and the obligation of another, which leads to a balance of the legal personality of the parties to the relationship.

It is noted that the system-forming nature of the "tax obligation" construct gives rise to both the general grounds for the content and dynamics of tax relations (accounting, payment, and reporting) and the nature of legal personality. The consolidation of the subjective obligations of the taxpayer determines the limits of the rights of the authority. A tax authority cannot organize a procedure for controlling actions to verify the fulfillment of a particular obligation of a taxpayer if such obligation is not enshrined in the legal personality of the obligated person. This reflects both the dynamics of the same tax control procedures and the limits of their implementation.

The author outlines the inherent features of tax accounting procedures, namely: 1) tax accounting obligation is the initial, initial element in the dynamics of procedures for realization of tax liability; 2) it combines two types of tax procedures: both preliminary (registration of a taxpayer), which initially concerns only the emergence of a legal personality and then adjustment of the scope of this legal personality, and ongoing (accounting of the taxable object), in conditions when a legal personality takes actions to determine the amount of tax; 3) the purpose of tax accounting is not accounting in general, but accounting of obligated persons and objects, which is aimed at determining the amount of taxes to be paid; 4) the division of accounting procedures into two types provides for different modes of their implementation, which leads to differentiation of adverse consequences for violators; 5) tax accounting procedures provide for counteractions of both the

taxpayer and the controlling authority; 6) tax accounting procedures, being the initial, initial elements in the system of tax liability elements, may be the only ones after which no procedural regulation takes place.

The author differentiates tax accounting procedures with due regard for the theoretical approach to clarifying the nature of the subject of legal relations, namely, we distinguish between general tax accounting procedures and special tax accounting procedures. While for the former it is sufficient to reach a certain age, the latter involves detailing the nature of the obligated person, the scope of his/her activities, and the specifics of the taxable object that gives rise to his/her tax liability.

The author characterizes the stages of tax accounting. Given that the dynamics of tax legal relations involve the emergence, change, and termination, the following stages are distinguished: 1) registration of a taxpayer, the stage of registration. The peculiarity is that at this stage, the payer is not yet present as a taxable person. At this stage, the tax authority acts as a fully taxable person; 2) clarification of information about the payer. This stage may be characterized by a certain degree of conditionality. Concerning a significant number of obligated persons, the data that give rise to tax consequences may not change throughout the entire period of the payer's existence as an obligated person. However, we cannot exclude the relevant reflection of the mobility of tax relations, when they require or offer the payer positive changes to facilitate (or vice versa) the procedures for fulfilling their tax obligation; 3) deregistration of the obligated person. In fact, at this stage, it is a statement of the termination of the existence of a legal entity. This implies the disappearance of the payer's obligation. In this case, it is unlikely that one can insist that the procedural regulation of such a situation is over. Indeed, the fulfillment of the tax obligation is terminated, which does not exclude certain transformational relations.

The author emphasizes the peculiarities of the procedures for payment of taxes and fees, in particular: 1) it is about procedural support of the main component of the tax liability, the one in respect of which taxation is intended; 2) the principal feature is the active actions of the obligated person; 3) this type of procedure may

be absent in the system of elements of the tax liability, which does not mean the abolition of accounting and reporting; 4) the content is the movement of money when money is transferred from the payer as an obligated person to the property of the State or a territorial community.

The author characterizes the tax reporting procedures and notes that they can act as the final stage among the elements in the dynamics of the fulfillment of tax liability. After all, under conditions of strict compliance by the taxpayer with legislative requirements, and timely and full fulfillment of the tax obligation, after accounting and payment of taxes, the tax reporting procedure can be used to state that the taxpayer's obligation is fully fulfilled. On the other hand, implementing tax control procedures afterward may lead to both a determination of the taxpayer's compliance with the tax laws and a conclusion that the taxpayer has violated them. In this case, this will be the basis for continuing procedural regulation through a set of means of ensuring tax liability, resolving tax disputes, and bringing violators to justice.

The author outlines the system of subjects of procedural regulation of tax legal relations, which is represented by: a) the State (exercising its powers in the field of taxation through a system of various State bodies with general or special competence in the field of taxation (Verkhovna Rada of Ukraine, State Audit Service of Ukraine, State Treasury Service of Ukraine, Ministry of Finance of Ukraine, village, town and city councils and councils of united territorial communities, State Tax Service of Ukraine, State Customs Service of Ukraine)); b) obligated entities (individual taxpayers; tax agents; self-employed persons; legal entities; entities that facilitate the payment of taxes and fees); c) the court.

The author characterizes the differences between administrative and judicial procedures for resolving tax disputes as follows: a) nature of legislation: administrative procedures are based on the provisions of the Tax Code of Ukraine, and judicial procedures are based on the provisions of the Tax Code of Ukraine and the Code of Administrative Procedure of Ukraine; b) subject composition: administrative procedures involve the participation of a taxpayer and a controlling

authority, while judicial procedures involve a taxpayer, a controlling authority and a court; c) nature of coercion: administrative procedures determine the resolution of tax disputes.

The author emphasizes the fundamental features of court procedures for resolving tax disputes, in particular: 1) they are regulated on the borderline of sectoral legislation (on the one hand, tax law provisions are involved, and on the other hand, provisions regulating procedures and relations in administrative proceedings); 2) fundamental changes relate to the subject composition (a third participant is added - a court which is not a direct subject of tax legal relations, unlike a controlling authority and a taxpayer); 3) provide for a dual nature of the grounds for occurrence (on the one hand, they may be preceded by the implementation of procedural regulation in the administrative regime, on the other hand, in case of a conflict in tax relations, the taxpayer may go directly to court, bypassing administrative appeal procedures); 4) in the context of court procedures, the burden of proof is placed on the controlling authorities, i.e. a generalized appeal to the court by the taxpayer does not impose the burden of proof on him, but rather on the tax authorities; 5) court procedures provide for an active role of the court (evaluating the materials and evidence provided by the parties, the court has the right to request evidence on its own initiative).

The analysis of the current legislation has led to the conclusion that the circle of persons who should be subject to adverse consequences in the system of tax protection procedures is specific. This is due, firstly, to the fact that the legislator differentiates them into persons who directly have a tax obligation and must fulfill it (taxpayers), and persons who perform the functions of representation in fulfilling the taxpayer's tax obligation at his expense (tax agents); secondly, to the fact that a legal entity-taxpayer is financially liable for the commission of tax offenses by its separate subdivisions. In other words, separate subdivisions of legal entities are considered in this case as an internal component of the legal entity.

It is substantiated that the following basic provisions are of particular essence in the framework of judicial procedures for resolving tax disputes: the rule of law,

equality of participants to the proceedings, official clarification of all circumstances in the case, and reasonableness of the time limits for consideration of the dispute.

Keywords: *administrative justice, administrative appeal, tort tax procedures, obligated entities, controlling authorities, rule-making procedures, tax procedure, tax liability, the subject matter of dispute, subjects of a tax dispute.*

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, що відображають основні результати дисертації:

1. Бабенко К. П. Диференціація податкових процедур за характером податкового обов'язку. *Юридичний бюлетень*. 2023. Вип. 29. С. 169–175.
2. Бабенко К. П. Конструкції системного узгодження матеріального та процедурного аспектів у податковому регулюванні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. № 7. С. 231–234.
3. Бабенко К. П. Місце та роль суду в процесі вирішення податкових спорів. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2023. № 2. С. 89–93.

Наукові праці, що засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

1. Бабенко К. П. Податкові процедури як новий вид фінансово-правової дисципліни. *Вороновські читання (Фінансово-правові дисципліни: сучасні погляди на розмежування та інтеграцію)*: збірник статей, доповідей та тез учасників міжнар. наук.-практ. конф. (м. Харків, 5-6 жовтня 2020 р.). Харків, 2020. С. 5–10.
2. Бабенко К. П. Диференційні критерії у системі податкових процедур. *Теоретичні та практичні проблеми правового регулювання суспільних відносин*: матеріали наук.-практ. конф. (м. Харків, 4-5 лютого 2022 р.). Харків, 2022. С. 22–25.
3. Бабенко К. П. Особливості суду в процесі вирішення податкових спорів. *Роль права та закону в громадянському суспільстві*: матеріали наук.-практ. конф. (м. Харків, 18-19 лютого 2022 р.). Харків, 2022. С. 54–57.

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ПРАВОВА ПРИРОДА ПОДАТКОВИХ ПРОЦЕДУР	16
1.1. Предметні особливості податкового регулювання	16
1.2. Обумовленість структурування податкових процедур характером податкового обов'язку	28
1.3. Особливості реалізації податкових процедур у режимі позитивного виконання податкового обов'язку	46
1.4. Деліктні податкові процедури	68
Висновки до розділу 1	86
РОЗДІЛ 2. СИСТЕМА СУБ'ЄКТІВ ПРОЦЕДУРНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН	93
2.1. Суб'єкти владних повноважень як учасники податкових процедур ..	93
2.2. Зобов'язані суб'єкти в податково-процедурному регулюванні	110
2.3. Суд як учасник процедурних податкових правовідносин	134
Висновки до розділу 2	147
РОЗДІЛ 3. ФОРМИ ПРОЦЕДУРНОГО ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ.....	150
3.1. Адміністративне апеляційне вирішення податкових спорів.....	150
3.2. Судове вирішення податкових спорів.....	159
Висновки до розділу 3	167
ВИСНОВКИ.....	170
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	180
ДОДАТОК	205

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. Податкове законодавство України є таким, що розвивається, тобто перебуває у динаміці. Воно піддається постійному вдосконаленню, зміні, що неминуче призводить до наявності в системі податкового права протиріч і колізій та, як наслідок, неоднозначне тлумачення правових норм.

Також простежується постійне прагнення платника податків до оптимізації оподаткування, що часто призводить до конфлікту публічних і приватних інтересів. У таких умовах ступінь конфліктності інтересів платників податків та контролюючих органів збільшується, тому податкові спори стають поширеним явищем, що призводить до ускладнення процесу адміністрування податків і зборів, а також сприяє підвищенню рівня соціальної напруженості в суспільстві. Отож актуалізуються питання, що стосуються процедурного врегулювання спорів між зобов'язаними та владними суб'єктами податкових правовідносин.

Податковий спір як результат протиставлення інтересів владних суб'єктів і зобов'язаних по своїй суті потрібно розглядати як небажане явище, але якщо воно є, то держава має вживати заходів щодо його врегулювання. Податковим кодексом України передбачена доюрисдикційна та юрисдикційна форми захисту прав суб'єктів податкових правовідносин, тобто диспозитивне право платників податків звертатися за захистом своїх прав до податкових органів вищого рівня або до суду. Необхідно відмітити, що дані процедури мають різну міру ефективності їх реалізації. Який зі способів захисту прав є більш ефективним – питання дискусійне.

Для будь-якої процедурної діяльності важливим є визначеність суб'єктного складу, який є специфічним. Так, дійсно, саме платники податків і контролюючі органи становлять ядро суб'єктного складу податкових правовідносин. Однак потрібно враховувати, що коло суб'єктів цих правовідносин не обмежується лише платниками податків та контролюючими

органами, воно є надзвичайно широким. Суб'єкти процедурної діяльності вступають у конкретний різновид податкових процедур із метою реалізації своїх прав чи для забезпечення виконання своїх обов'язків. Реалізуючи свої права та обов'язки, суб'єкти відіграють неоднакову роль у процедурному регулюванні податкових правовідносин, тому мають різний вплив на сам перебіг таких процедур і кінцевий результат. Отже, процедури є тими засобами, що допомагають суб'єктам реалізовувати свої права та обов'язки.

Науковим завданням є не лише системний аналіз податкових процедур, а й визначення суб'єктного складу податково-процедурного регулювання. Тому, аби чітко розуміти роль кожного суб'єкта з яким виникають, розвиваються, змінюються та припиняються податкові правовідносини, а також із метою усунення непорозумінь щодо місця суду в системі суб'єктів процедурного регулювання податкових відносин, й було здійснено це дослідження.

У дисертації планується висвітлити правову природу податкових процедур; здійснити градацію суб'єктів процедурного регулювання податкових правовідносин; диференціювати та проаналізувати податкові процедури, беручи за основу динаміку податкового обов'язку; визначити правовий статус учасників адміністративних і судових процедур вирішення податкових спорів, а також в контексті дослідження звернути увагу на недоліки чинного законодавства та запропонувати варіанти для їх усунення.

Науково-теоретичним підґрунтям дослідження послужив науковий доробок учених, які висвітлювали в своїх працях положення теорії держави та права, податкового права, фінансового права та адміністративного права, зокрема, таких учених, як: Я. О. Берназюк, Ю. П. Битяк, Ю. В. Божко, О. М. Бондаренко, С. В. Буряк, О. Й. Бучинський, Л. К. Воронова, С. О. Данілов, П. М. Дуравкін, О. В. Євсікова, М. В. Жернаков, О. А. Журавський, О. Б. Заверуха, І. В. Караченцев, В. С. Кіценко, І. Є. Криницький, В. О. Курило, М. П. Кучерявенко, Т. А. Латковська, К. В. Мінаєва, О. М. Мінаєва, М. В. Мірошніченко, М. О. Перепелиця,

А. А. Роздайбіда, Г. В. Россіхіна, А. В. Сліденко, Є. М. Смичок, В. І. Теремецький, Є. А. Усенко, Р. Ф. Ханова, Н. С. Хатнюк та інші.

Проте, незважаючи на чималу кількість наукових розробок, не применшуючи значення наукового доробку вищезазначених науковців і відзначаючи теоретичну та практичну важливість їх робіт, потрібно відзначити, що діалектичну єдність суб'єктів і процедур системно та комплексно не було висвітлено, а також наявність прогалин і колізій у чинному законодавстві й стало передумовою вибору теми дисертації.

Нормативною основою дослідження є положення Конституції України, міжнародних нормативно-правових актів, Податкового кодексу України, Бюджетного кодексу України, Кодексу адміністративного судочинства України, Законів України «Про місцеве самоврядування в Україні», «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань», «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та інших, а також положення підзаконних нормативно-правових актів, що регулюють діяльність органів публічної влади.

Емпіричною основою роботи є звіти стану здійснення правосуддя адміністративними судами та рішення судових установ.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертацію виконано на кафедрі податкового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого відповідно до цільової комплексної програми «Проблеми правового забезпечення справляння податків та зборів в Україні» (номер державної реєстрації 0111U000965) та 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. Тему дисертації перезатверджено на засіданні вченої ради Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого (протокол № 12 від 30.06.2023 року).

Мета і завдання дослідження. *Мета* наукової роботи полягає в тому, щоб на підставі аналізу законодавства України, практики його застосування та

теоретичного осмислення наукових доробків зарубіжних і вітчизняних учених комплексно розкрити сутність і зміст податково-процедурного регулювання та суб'єктів податкових процедур у їх діалектичній єдності, а також сформулювати висновки та пропозиції щодо вдосконалення чинного законодавства та правозастосовної практики.

Для досягнення поставленої мети в процесі дослідження ставляться такі завдання:

- охарактеризувати проблему комплексності законодавства;
- виявити складові та особливості принципу своєчасності при формуванні централізованих грошових фондів;
- з'ясувати особливості нормотворчих процедур у системі процедурного регулювання податкових відносин;
- охарактеризувати конструкцію «податковий обов'язок» та деталізувати особливості;
- розкрити зміст і з'ясувати співвідношення категорій «податковий обов'язок», «податкове зобов'язання», «грошове зобов'язання»;
- провести класифікацію обов'язкових елементів податкового механізму в контексті аспекту співвідношення матеріального та процедурного регулювання;
- сформулювати пропозиції щодо вдосконалення положень податкового законодавства;
- визначити зміст податкової правосуб'єктності та з'ясувати специфіку взаємоузгодження правосуб'єктностей владних і зобов'язаних осіб;
- диференціювати податкові процедури за характером податкового обов'язку;
- окреслити іманентні риси процедур податкового обліку та здійснити диференціацію цих процедур;
- виділити особливості процедур сплати податків і зборів;
- охарактеризувати процедури податкової звітності;
- визначити систему суб'єктів у податково-процедурному регулюванні;

- охарактеризувати розбіжності адміністративних і судових процедур вирішення податкових спорів;
- окреслити місце суду як учасника процедурних податкових правовідносин;
- визначити вихідні положення судових процедур із вирішення податкових спорів.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини щодо податково-процедурного регулювання.

Предметом дослідження є зміст і характерні особливості процедурного регулювання податкових відносин в їх діалектичній єдності з суб'єктами.

Методи дослідження. Методологічну основу наукової роботи становить сукупність філософських, загальнонаукових і спеціальних методів наукового пізнання, комплексне застосування яких дає змогу досягти мети та забезпечити наукову достовірність, повноту й чіткість сформованих наукових висновків. Вивченню об'єкта та предмета дисертації сприяв універсальний філософський метод наукового пізнання – *діалектичний*, що дозволив розкрити зміст правових категорій «податкові відносини», «податкові правовідносини», «податковий обов'язок», «податкове зобов'язання» тощо (підрозділи 1.1, 1.2). *Системний метод* знайшов своє відображення при структуруванні податкових процедур та при дослідженні суб'єктів владних повноважень і зобов'язаних суб'єктів (підрозділи 1.2–1.4, 2.1, 2.2). *Історико-правовий метод* надав можливість дослідити генезу виникнення та розвитку адміністративної юстиції в Україні, а також прослідкувати її вплив на врегулювання податкових спорів (підрозділ 2.3). *Догматичний метод* використовувався при розкритті змісту понять, що містяться у нормативно-правових актах (підрозділи 1.2, 2.2, 2.3, 3.1).

Задля глибшого пізнання явищ і процесів було застосовано спеціальні методи, як-от: *порівняльно-правовий*, що використовувався при аналізі та співставленні матеріального та процедурного регулювання податкових відносин, при розмежуванні юрисдикцій, а також норм Податкового кодексу

України, Бюджетного кодексу України тощо (підрозділи 1.1, 1.2, 2.3); за допомогою *формально-юридичного методу* було проаналізовано нормативно-правові акти, що надало можливість виявити недоліки чинного законодавства та сформувані пропозиції щодо його вдосконалення (підрозділи 1.2, 2.1, 2.3, 3.1, 3.2).

Необхідно зазначити, що в ході всього дослідження також використовувалися загальнологічні методи та прийоми, зокрема, *аналіз, синтез, індукція та дедукція* тощо.

Наукова новизна одержаних результатів. Дисертація є однією з перших у вітчизняній науці податкового права комплексною теоретико-практичною працею, в якій на основі системного та глибокого аналізу наукових доробків учених, чинного законодавства та судової практики, розкрито сутність і зміст податково-процедурного регулювання та суб'єктів податкових процедур у їх діалектичній єдності, а також формулювання висновків та пропозицій щодо вдосконалення чинного законодавства та правозастосовної практики.

При аналітичному вивченні об'єкта і предмета теми дисертації були сформульовані нові наукові положення, висновки та пропозиції, зокрема:

вперше:

– характеристика комплексності здійснюється у невід'ємному зв'язку з концепцією структурованості, в умовах узгодження тенденцій об'єднання та диференціації, коли комплексність формує загальні засади впливу на певне явище, що є предметом регулювання декількох галузей права, тоді як через структурування такого явища формується найбільш ефективний механізм упорядкування поведінки учасників таких відносин, де кожен інститут або підгалузь застосовує власні, виключно йому притаманні найдосконаліші методи регулювання;

– обґрунтовано висновок щодо системоутворюючого характеру такої конструкції як податковий обов'язок, що породжує як загальні підстави змісту та динаміки податкових відносин (облік, сплата й звітність), так і характер

побудови правосуб'єктності, при якому закріплення суб'єктивних обов'язків платника визначає й межі прав владного суб'єкта, що унеможливорює реалізацію контролюючих дій щодо перевірки виконання того чи іншого обов'язку платника, якщо такого обов'язку не закріплено правосуб'єктністю зобов'язаної особи;

– визначено, що облікові податкові процедури можна диференціювати, з урахуванням теоретичного підходу щодо з'ясування природи суб'єкта правовідносин, на: загальні (достатньо лише досягнення певного віку) та спеціальні (передбачають деталізацію характеру зобов'язаної особи, сфери його діяльності та особливостей об'єкта оподаткування, що породжують його податковий обов'язок (наявність земельної ділянки, транспортного засобу тощо)) процедури податкового обліку;

– охарактеризовано розбіжності процедур розв'язання податкових спорів за: а) характером законодавства (адміністративне відбувається на підставі норм податкового кодексу, судове – за рахунок використання приписів Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України); б) суб'єктним складом (адміністративне передбачає участь платника та контролюючого органу, тоді як судове – платника, контролюючого органу та суду); в) характером примусу (адміністративне – обумовлює розв'язання спору в межах організаційної структури владного органу; судове вирішення податкового спору характеризується участю незалежного суб'єкту, який не представляє жодної сторони такого спору);

удосконалено:

– обґрунтування підходу щодо такого формування грошового фонду (дохідної частини бюджету), що характеризується принципом своєчасності, який передбачає як своєчасність сплати (стосується процедурних особливостей реалізації податкового обов'язку, коли податки мають бути не лише сплачені повною мірою, але й сплачені своєчасно), так і своєчасність витрачання (йдеться про коригування режиму публічних видатків, коли своєчасність пов'язується зі своєчасним виділенням коштів на публічні

потреби та забезпеченням їх цільового витрачання. Тобто застосування як матеріальних, так і процедурних податково-правових конструкцій за таких умов не передбачається);

– характеристику нормотворчих процедур у системі податкового регулювання як передпроцедури, коли зміст податкового процедурного регулювання спрямовується на забезпечення виконання податкового обов'язку, при якому виникнення податкових правовідносин завжди пов'язується з відповідним юридичним фактом, що чітко визначено в нормативному приписі, тобто вказано в законі чи підзаконному акті;

– позицію щодо доцільності коригування ст. 67 Конституції України, що закріплює лише обов'язок сплати та обов'язок звітності (декларування). Але податкове регулювання об'єктивно вимагає від зобов'язаної особи ще й обов'язок податкового обліку;

– підхід щодо податкової відповідальності, що передбачає оцінку як поведінки платників податків, так і порушень законодавчих приписів суб'єктами владних повноважень (наприклад, порушення процедури проведення податкової перевірки тощо). З огляду на це, до відповідальності може бути притягнутий будь-який учасник відповідних відносин;

– характеристику особливостей податкового обов'язку, зокрема:
а) конструкція податкового обов'язку уособлює зміст тих вимог, які законодавець визначає для регулювання поведінки зобов'язаної особи, коли облік, сплата та звітність виступають складовими, що формують системний підхід до розуміння характеру податкового обов'язку як сукупності дій зобов'язаної особи; б) податкове зобов'язання фактично означає просто суму податку, що треба сплатити платнику; в) грошове зобов'язання може або співпадати (платник сплачує суму податку в повному обсязі та своєчасно) з податковим зобов'язанням, або перевищувати його (йдеться про сплату податкового зобов'язання плюс донарахувань (санкцій), що пов'язані з порушенням платником вимог податкового законодавства та іншого законодавства);

– науковий підхід щодо диференціації податкових процедур залежно від динаміки податкового обов'язку. Здійснено розмежування на: 1) податкові процедури в режимі позитивного виконання податкового обов'язку (процедури податкового обліку, процедури сплати податків і зборів, процедури податкової звітності); 2) деліктні податкові процедури (процедури податкового контролю, процедури забезпечення виконання податкового обов'язку, адміністративні процедури вирішення податкових спорів, судові процедури вирішення податкових спорів, охоронні податкові процедури);

– характеристику процедур податкової звітності як завершальної стадії серед елементів у динаміці виконання податкового обов'язку, коли після обліку та сплати податків процедурою податкової звітності можна констатувати повне виконання обов'язку платника, хоча реалізація процедур податкового контролю після цього може привести як до з'ясування додержання платником приписів податкового законодавства, так і до висновку щодо їх порушення;

– позицію щодо особливостей судових процедур при вирішенні податкових спорів. Зазначено, що: а) судові процедури регулюються на межі галузевих законодавств (з одного боку, задіяні норми податкового законодавства, з іншого – норми, що впорядковують процедури та відносини в умовах адміністративного судочинства); б) принципові зміни стосуються суб'єктного складу (якщо всі процедури, що відбувалися до цього були пов'язані з реалізацією правосуб'єктності учасників податкових відносин (контролюючі органи та зобов'язані особи), то в умовах процедурного регулювання судового етапу вирішення податкових спорів додається третій учасник – суд, який не є безпосереднім суб'єктом податкових правовідносин; в) судові процедури передбачають подвійний характер підстав виникнення (з одного боку, їм може передувати реалізація процедурного регулювання в адміністративному режимі, але при недосягненні результату адміністративна процедура може замінитися на судову, тоді як з іншого боку, при виникненні конфлікту в податкових відносинах платник може звертатися відразу до суду,

минуючи адміністративні процедури оскарження); г) в умовах судових процедур обов'язок доведення покладається на контролюючі органи (узагальнене звернення платника до суду не встановлює за ним обов'язку доказування, а це покладається на податкові органи); д) судові процедури передбачають активну роль суду, що обумовлює не просто участь суду як арбітра, а обумовлює його активну поведінку;

набули подальшого розвитку:

– характеристика комплексності, що розглядається: а) у вузькому значенні (охоплює системний вплив однорідних інституційних чи підгалузевих норм); б) на межі міжінституційного чи міжпідгалузевого впливу (коли йдеться про узгодження бюджетних і податкових норм при зарахуванні коштів від сплати податків і зборів до відповідних казначейських рахунків); в) міжгалузева комплексність, що може виходити як з об'єднання правового впливу однотипних галузей права (публічних: конституційне, фінансове, кримінальне), так і з галузей, що використовують різні методи регулювання (публічних та приватних);

– класифікація обов'язкових елементів податкового механізму, що встановлені законом. Виділено дві групи: а) матеріальні елементи, що передбачають відповідне процедурне забезпечення (платник податку, об'єкт оподаткування, база оподаткування, ставка податку, податковий період); б) процедурні елементи податкового механізму (порядок обчислення податку, строк та порядок сплати податку, строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку);

– позиція щодо змісту податкової правосуб'єктності, яка передбачає не лише межі позитивної діяльності учасника відносин, але й наслідки недодержання виконання ним своїх обов'язків, настання несприятливих правових заходів при порушенні закону, в умовах, коли відповідальність пов'язується як і з оцінкою поведінки платників податків, так і з оцінкою дій та бездіяльності суб'єктів владних повноважень (наприклад, порушення процедури проведення податкової перевірки тощо);

– оцінка абстрактного характеру індивідуальної правосуб'єктності, коли реалізація суб'єктивних прав та обов'язків узгоджується та враховує поведінку іншого учасника правовідносин, завдяки чому й формуються гарантії збалансування правосуб'єктностей кожного учасника податкових відносин;

– підхід щодо визначення особливостей процедур податкового обліку:

- а) обов'язок із податкового обліку є вихідним, початковим елементом у динаміці процедур реалізації податкового обов'язку;
- б) поєднує два різновиди податкових процедур: як попередньої (постановка на облік платника податку), що стосується спочатку лише появи правосуб'єктної особи, а потім коригування обсягу цієї правосуб'єктності; так і триваючої (облік об'єкта оподаткування);
- г) метою податкового обліку є не облік взагалі, а облік зобов'язаних осіб та об'єктів, що спрямовуються на визначення сум податків для сплати;
- д) розмежування процедур обліку на два типи передбачає різні режими їх реалізації, що обумовлює диференціацію несприятливих наслідків для порушників;
- є) передбачають зустрічні дії як безпосередньо платника, так і контролюючого органу;

– характеристика процедурних особливостей сплати податку:

- а) йдеться про процедурне забезпечення основної складової податкового обов'язку щодо регулювання якої якраз і призначене оподаткування;
- б) реалізується через активні дії зобов'язаної особи;
- в) у системі елементів податкового обов'язку подібний тип процедур може бути відсутнім, що не означає скасування обліку та звітності;
- г) змістом подібного типу процедур є рух грошей, коли від платника як зобов'язаної особи гроші переходять у власність держави або територіальної громади;

– положення щодо системи суб'єктів процедурного регулювання податкових правовідносин, яка предствлена:

- а) державою (реалізує свої владні повноваження у сфері оподаткування через систему різноманітних державних органів, що мають загальну або спеціальну компетенцію у сфері оподаткування (Верховна Рада України, Державна аудиторська служба

України, Державна казначейська служба України, Міністерство фінансів України, сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад, Державна податкова служба України, Державна митна служба України)); б) зобов'язаними суб'єктами (фізичні особи-платники; податкові агенти; самозайняті особи; юридичні особи-платники; суб'єкти, які сприяють сплаті податків і зборів); в) судом.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що положення, висновки та рекомендації наукової роботи можуть бути використані:

– у навчальному процесі – при викладанні навчальних дисциплін «Податкове право», «Вирішення податкових спорів», «Податковий процес» та «Податкова відповідальність», а також при підготовці науково-практичних коментарів до Податкового кодексу України, при написанні відповідних розділів підручників, навчальних посібників та інших науково-методичних матеріалів;

– у науково-дослідницькій сфері – для подальшого опрацювання та розкриття проблематики, що пов'язана процедурним регулюванням податкових правовідносин;

– у правотворчій діяльності – використання висновків і пропозицій у процесі реформування та вдосконалення чинного податкового законодавства;

– у правозастосовній діяльності – при проведенні науково-практичних семінарів або конференцій, що присвячені проблематиці процедурного регулювання податкових відносин.

Апробація результатів дисертації. Основні наукові положення та висновки, а також рекомендації дослідження було викладено в доповідях на 3 міжнародних науково-практичних конференціях: «Вороновські читання (Фінансово-правові дисципліни: сучасні погляди на розмежування та інтеграцію)» (Харків, 5-6 жовтня 2020 р.); «Теоретичні та практичні проблеми правового регулювання суспільних відносин» (Харків, 4-5 лютого 2022 р.);

«Роль права та закону в громадянському суспільстві» (Харків, 18-19 лютого 2022 р.).

Структура та обсяг роботи. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, що містять 9 підрозділів, списку використаних джерел (237 найменувань) та додатка. Загальний обсяг дисертації – 205 сторінок, із них основного тексту – 179 сторінок.

РОЗДІЛ 1 ПРАВОВА ПРИРОДА ПОДАТКОВИХ ПРОЦЕДУР

1.1. Предметні особливості податкового регулювання

Характер узгодження матеріальних і процедурних засад у правовому регулюванні є складною та динамічною проблемою. Насамперед треба виходити з того, що правові засоби впорядкування поведінки учасників відносин передбачають динамічну складову. Саме через них забезпечуються засади організації поведінки учасників відповідних галузевих відносин. Тому матеріальний припис щодо організації дій або бездіяльності суб'єкта майже завжди гарантується відповідними засобами організації його виконання. Здебільшого такі засоби якраз і реалізуються через певні процедури. Тобто матеріальна норма може бути реалізована виключно через відповідне процедурне забезпечення.

Відповідної специфічності ця ситуація набуває через галузеве обрамлення, особливості методів регулювання та мети такого регулювання однорідною сукупністю правових норм. Безумовно, все це стосується й податкового регулювання. Більш того, в цій ситуації це набуває більшої значущості та задіяння специфічних (іноді суперечливих) методів. На перший погляд податкове регулювання зосереджується або передбачає передусім матеріальну складову – упорядкування відносин щодо податків і зборів як сукупності грошей. В цілому це так. Але метою податково-правового регулювання є не стале накопичення коштів за рахунок податків і зборів, а забезпечення відповідної динаміки цих відносин.

Співвідношення матеріального та процедурного регулювання податкових відносин передбачає доволі складну їх класифікацію, «характеризуючи процесуальне регулювання податкових відносин, треба мати на увазі, що воно включає як процедури, що не виражають виключно податкову природу, так і безумовно податкові» [107, с. 28]. На цій підставі узгоджене співвідношення матеріального та процедурного породжує:

нормотворчі, регулятивні та охоронні процедури. Це цілком відображає загальнотеоретичний підхід щодо процедурного структурування в будь-якій галузі права. Особливість же податкового регулювання виділяє в якості сфери впливу процедурних засобів відносини обліку, сплати, звітності, контролю та вирішення податкових спорів і притягнення до відповідальності порушників податкового законодавства.

Узагальнюючи, системне узгодження матеріального та процедурного в податковому регулюванні можна пов'язати з трьома конструкціями: 1) особливостями предмета регулювання; 2) складом податкового механізму; 3) змістом та складовими податкового обов'язку.

Предмет податкового регулювання охоплює сукупність суспільних відносин, які забезпечують надходження коштів від сплати податків і зборів до централізованих публічних фондів. Розглядаючи податкові відносини як предмет правового регулювання, треба чітко розмежовувати податкові відносини як суспільні відносини і податкові відносини як правові відносини. Скоріше за все, необхідно враховувати, що останні є складовою частиною перших. Суспільні відносини в сфері оподаткування включають як ті, що є об'єктом правового впливу, так і ті щодо яких не застосовуються відповідні правові форми впорядкування. «Кожна правова форма, яка регулює окремий вид суспільного відношення, закріплює характерний для даного виду взаємозв'язок організаційно-управлінських і майнових методів, специфічні підстави виникнення правовідносин, види гарантій та санкцій, форми відповідальності, правовий статус суб'єктів» [118, с. 488].

Характеризуючи предмет податкового права доцільно підкреслити декілька особливостей. По-перше, ним є не правовідносини, а суспільні відносини. Тобто предмет правового регулювання є тим орієнтиром на який має спрямовуватися вплив відповідної сукупності правових норм, які об'єднані в галузь чи підгалузь. Правовідношення – це відношення, яке вже врегульоване правом, саме тому такий підхід перетворюється на тавтологію. Тобто предметом правового регулювання можуть бути лише ті відносини, які

ще не врегульовані правом. Діалектичне співвідношення суспільних податкових відносин та податкових правовідносин має враховувати ще один аспект. Податкові відносини можуть існувати виключно в формі правовідносин – це аксіома, яка знайома всім фінансистам.

По-друге, відносини оподаткування можуть виникнути лише стосовно тих платежів, які закріплені в законі, тобто тих, які мають уже правове оформлення. Введення податку на певній території та виникнення на підставі цього податкового обов'язку теж обумовлено відповідною нормативною процедурою (прийняття закону або рішення місцевої ради). Виконання податкового обов'язку передбачає законодавчо закріплені вимоги до платника (реалізація процедури постановки на податковий облік), об'єкта (податковий облік доходу, майна тощо) та інше.

Обґрунтування однорідності відносин виключно через визначену сукупність платежів, що складають податкову систему України, треба здійснювати досить обережно. Предмет податкового права, безумовно, визначає сферу впливу податково-правових норм. Але не треба забувати, що це регулювання здійснюється на межі з іншими правовими угрупованнями, а саме з бюджетним правом. Так, відповідно до п. 6.3 ст. 6 Податкового кодексу України, податкова система включає сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються на території України [160]. Водночас виходячи зі змісту ст. 9 Бюджетного кодексу України доходи бюджету класифікуються за такими розділами: податкові надходження; неподаткові надходження; доходи від операцій з капіталом; трансферти. Водночас податковими надходженнями визнаються встановлені законами України про оподаткування загальнодержавні податки і збори та місцеві податки і збори [26]. Подібна редакція формує певну колізію, бо одне й те ж явище визначається різними назвами, що може закладати суттєві протиріччя на стадії правозастосування.

Вважаємо, потрібно враховувати, що узгодження бюджетно-податкового регулювання якраз і становить можливості ефективного

регулювання податковою системою. Остання є не лише однією зі складових (хоча й вельми важливою) бюджетних доходів, але й розглядає останній як певний орієнтир для себе. Податки не сплачуються просто так. Планування бюджетів якраз і передбачає виділення меж видаткових потреб і пошук можливих джерел їх покриття, серед яких привалюють саме надходження від податків і зборів. «Формування системи оподаткування, включення до неї певної кількості податків і зборів не є саме ціллю. В основі цих процесів лежить чіткий орієнтир, що визначає базу – обсяг бюджетних видатків. Податкова система забезпечує основні надходження для покриття цих витрат» [167, с. 476].

Тривалий час у науковому обігу знаходилися дві конструкції: податкова система та система оподаткування. Точилися принципові дискусії щодо доцільності або наслідків використання цих визначень. Це зрозуміти можна, бо підстави для цього були закладені чинним законодавством. Так за часів чинності Закону України «Про систему оподаткування» система оподаткування визначалась як сукупність податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів, що справляються у встановленому законами України порядку [189]. З прийняттям Податкового кодексу України в 2010 році назва подібної конструкції трансформувалася в податкову систему України. Обговорення щодо співвідношення цих явищ призвело до наступного висновку: податкова система України – це вичерпний перелік податків і зборів (як загальнодержавних, так і місцевих), тоді як система оподаткування, окрім цього переліку, включає процедурне забезпечення їх існування (нормотворчі процедури щодо введення окремого податку чи збору на відповідній території, податкові процедури щодо обліку, сплати та звітності тощо). «Система ж оподаткування, крім податкової системи, містить і досить широкий спектр відносин, пов'язаних з реалізацією в процесі оподаткування... Являє собою сукупність законодавчо встановлених податків, зборів, обов'язкових платежів; принципів, форм і методів їх встановлення, зміни або скасування; способів забезпечення; дій, що

забезпечують сплату і контроль за своєчасним і повним надходженням коштів від податків і зборів у бюджети й цільові фонди» [167, с. 486; 102, с. 19].

По-третє, безпосередньо предметом правового впливу є ті відносини, що виникають і реалізуються в процесі організації діяльності учасників податкових відносин. У цій ситуації йдеться про активну поведінку учасників відносин. Не можна сплатити податок знаходячись в статичному положенні. Так само й реалізація процедур контролю податковими органами передбачає активну поведінку контролюючих органів. Саме така активна реалізація повноважень, прав та обов'язків і гарантує динамічний характер податкових відносин.

По-четверте, предмет податково-правового регулювання охоплює тільки ті відносини, які характеризуються критерієм однорідності, що власне й формує межі відповідної галузі чи підгалузі права. Однорідність у цій ситуації зовсім не передбачає зачиненості в податковому регулюванні. Можуть виникати і виникають ситуації, коли правовий вплив здійснюється за рахунок сумісної участі декількох галузевих інструментів. Наприклад, оподаткування земельної ділянки передбачає застосування норм податкового законодавства з урахуванням приписів земельного законодавства. Без останнього неможливо деталізувати характер об'єкта оподаткування та залежно від характеру земельної ділянки визначити суму податку для сплати.

Проблема комплексності стосується як безпосередньо механізмів, що виражають зміст тієї чи іншої категорії, так і правових засобів, які їх гарантують. Треба погодитися з доцільністю аналізу комплексності в невід'ємному зв'язку з концепцією структурованості [102, с. 16]. В цій ситуації узгоджуються тенденції об'єднання та диференціації. Комплексність формує загальні засади впливу на певне явище, яке може бути предметом регулювання декількох галузей права. Через структурування як складових такого явища, так і правових засобів впливу формується найбільш ефективний механізм упорядкування поведінки учасників таких відносин, де кожен інститут або

підгалузь застосовує притаманні виключно йому найдосконаліші методи регулювання.

Зрозуміло, що комплексність при цьому розрізняється: а) звісно може йтися про комплексність у вузькому значенні, що буде охоплювати системний вплив однорідних інституційних чи підгалузевих норм. У цьому випадку йдеться про побудову такої конструкції, яка об'єднує вплив однорідних інституційних чи підгалузевих норм. В якості прикладу може йтися про системне використання однорідних норм Податкового кодексу України; б) не можна виключати створення ефективних правових механізмів і за рахунок міжінституційного чи міжпідгалузевого впливу. Наприклад, упорядкування податкових відносин до моменту зарахування коштів на відповідні казначейські рахунки, шляхом об'єднання податкового (регулювання відносин, що формують доходи бюджетів за рахунок сплати податків і зборів) та бюджетного (регулювання кругообігу коштів виключно централізованих публічних фондів) регулювання. Так, предмет бюджетного та податкового права певним чином відрізняється, але за галузевою природою спрямований на одне й те ж – правове регулювання кругообігу публічних фінансів; в) міжгалузева комплексність може виходити як і з об'єднання правового впливу однотипних галузей права (публічних: конституційне, фінансове, кримінальне), так і з галузей, що використовують різні методи регулювання (публічних і приватних). Принциповим у цій ситуації є акцент на комплексності законодавства, що обумовлює поєднання впливу публічних та приватних законодавчих норм, але не об'єднання в єдину конструкцію приватного та публічного права. Мета й характер упорядкування відносин між учасниками в публічному податковому регулюванні залишається. Використання ж приватно-правових інструментів (угод, договорів тощо) лише створює умови цими засобами найзручніше реалізувати імперативний податковий припис.

Розуміння імперативності в податкових відносинах передбачає певне узгодження обов'язків осіб, які протистоять одне одному в податковому

правовідношенні. Так, досить часто податковий обов'язок, вихідні засади регулювання якого мають конституційний характер, розповсюджують на всі податкові відносини спираючись саме на одностороннє імперативне веління з боку публічного суб'єкта до зобов'язаних осіб. Тобто платник зобов'язаний – все, держава, територіальні громади – нічого.

«... Природа податків пов'язується не з фактом передачі коштів державі взагалі, а з передачею коштів при сплаті податків і зборів із обов'язковою умовою. Цією умовою є ефективне використання зібраних таким чином грошей для задоволення фундаментальних потреб громадян, які об'єдналися у державу. Саме для цього вони і сплачують податки, тому природа податкового обов'язку об'єктивно об'єднує обов'язки обох сторін податкового правовідношення: і зобов'язаної, і владної» [108, с. 167–181]. На перший погляд може скластися уява, що в такому тлумаченні штучно об'єднуються дві різні підгалузі: податкового права та публічних видатків, бо умова доцільності використання коштів від податків і зборів не передбачає упорядкування цільового їх використання. Водночас не можна виключати й обставини, в умовах яких поведінка публічного суб'єкта унеможлиблює виконання податкового обов'язку платнику. Це відбувається при узгодженні процедур обліку та сплати податків підприємствами критичної інфраструктури та зустрічному наданні коштів таким підприємствам у режимі бюджетної субвенції.

М. П. Кучерявенко, досліджуючи зміст предмета правового регулювання в сфері податків, наголошував на низці їх особливостей. По-перше, податкові відносини виникають у сфері оподаткування й пов'язуються з реалізацією податкового обов'язку. По-друге, підставою виникнення та динаміки податкових відносин є відповідні податково-правові норми. По-третє, податкові відносини виражають державну волю та інтереси в сфері оподаткування. По-четверте, податкові відносини характеризуються організаційно-майновим характером. По-п'яте, в основі визначення правового статусу суб'єктів податкових відносин знаходяться взаємоузгоджені

сукупності суб'єктивних податкових прав та обов'язків. По-шосте, податкові відносини охороняються та гарантуються можливістю застосування засобів державного примусу. По-сьоме, податкові відносини характеризуються чітко вираженою майновою природою, бо виконання податкового обов'язку передбачає передачу коштів платників державі або територіальним громадам [118, с. 489–492].

Сплата податків і зборів передбачає не формування грошового фонду (доходної частини бюджету) та збереження грошей, а таке формування централізованих грошових фондів за рахунок цих платежів, яке характеризується принципом своєчасності. В цьому сенсі під своєчасністю треба розуміти дві складові: а) своєчасність сплати; б) своєчасність витрачання. Перший аспект своєчасності беззаперечно стосується процедурних особливостей реалізації податкового обов'язку. Тобто кошти за рахунок яких формуються бюджети (переважно це і є податки та збори) мають бути сплачені не лише повною мірою, але й сплачені своєчасно. Справа в тому, що своєчасне надходження коштів від сплати податків і зборів (наприклад, щомісячно) гарантує своєчасне задоволення першочергових завдань і функцій держави (сплата пенсій, заробітних плат робітникам бюджетної сфери тощо). Уявлення щодо повного, але несвоечасного надходження коштів не є припустимим. Так ми можемо собі уявити ситуацію, коли в повній мірі всі податки будуть сплачені наприкінці року, але до цього держава вже не зможе існувати, бо не зможе задовольнити ті потреби суспільства щодо яких громадяни об'єднались у таку інституцію як держава. Щодо другої складової конструкції своєчасності, то більшою мірою, вона не передбачає застосування податково-правових конструкцій як матеріальних, так і процедурних. У цій ситуації йдеться про коригування режиму публічних видатків, коли своєчасність пов'язується зі своєчасним виділенням коштів на публічні потреби та забезпеченням їх цільового витрачання.

Склад податкового механізму. Традиційно дискусійним питанням у податковому праві було з'ясування природи та характеру податкового

механізму, складу елементів податкового механізму, співвідношення його з податковим обов'язком. Треба погодитись із тим, що законодавчі акти, що встановлюють окремі податки та збори відрізняються схожою, відносно стабільною, традиційною структурою. В основі побудови такого законодавчого акта є сукупність елементів податкового механізму.

Подібне структурування акта, що встановлює податок чи збір визначалося в наукових дискусіях як «елементи закону про податки», «елементи правового механізму податку», «елементи юридичної конструкції податку» [119, с. 135–136]. Стисло можна охарактеризувати як доцільні до застосування в науковому обігу останні дві конструкції, хоча, на наш погляд, вони являють собою синонімічні поняття, бо складно принципово розмежувати механізм від конструкції та юридичність від права. Стосовно елементів закону про податки, вбачається більше недоліків ніж переваг. Принциповим запереченням є те, що регулювання справляння податків не завжди забезпечується законом. Передусім це стосується встановлення місцевих податків і зборів рішеннями місцевих рад.

Визначення правового механізму податку відсутнє в чинному законодавстві. Законодавець пішов шляхом виділення вичерпного переліку елементів, які й складають податковий механізм [160]. Тобто в Податковому кодексі України виділені елементи податкового механізму без їх деталізації на якісь групи. Водночас це не виключає наукових дискусій щодо цього. Д. А. Кобильнік пропонує розподілити елементи правового механізму податків залежно від критерію участі їх у формуванні та реалізації податкового обов'язку. Так основні елементи включають групу елементів, що визначають розмір та критерії податкового обов'язку, тоді як додаткові – деталізують його виконання, форми, строки та порядок цього, не впливаючи на зміст обов'язку [85, с. 27].

Зі свого боку М. П. Кучерявенко наголошує на більш складному структуруванні елементів податкового механізму, він вважає за доцільне виділити [119, с. 139]: 1) обов'язкові елементи: а) основні; б) додаткові;

2) факультативні елементи. До основних елементів він відносить платника, об'єкт та ставку, аргументуючи це тим, що саме через ці елементи формується узагальнене бачення щодо підстав формування податкового обов'язку. Група додаткових елементів розподіляється на такі, що деталізують основні (предмет, база, одиниця оподаткування) та ті, що мають самостійне значення (строки та способи сплати, звітність і т. ін.). Факультативні ж елементи характеризуються необов'язковістю та підкреслюють унікальні особливості окремого податку. Вважаємо за доцільне звернути увагу на те, що подібне структурування елементів податкового механізму має суто наукове значення й відповідно законодавчого виразу не отримало. На наш погляд, навряд чи доцільно закладати різні правові режими щодо запровадження чи реалізації таких елементів. Для законодавця існує необхідність визначення обов'язкових елементів (платник, об'єкт, ставка тощо) [160] та факультативних (податкові пільги) [160]. Перші є необхідними для встановлення податкового обов'язку по окремому податку чи збору і відсутність хоча б одного з них унеможливило б справляння податку чи збору, тоді як факультативні можуть бути не запроваджені.

Не вдаючись до детального аналізу цієї проблеми хотілося б зробити декілька акцентів. По-перше, вважається, принциповим при структуруванні податкового механізму по елементах є норма податкового кодексу. Так відповідно до ст. 7 Податкового кодексу України [160] під час встановлення податку обов'язково визначаються такі елементи: платники податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку; податковий період; строк та порядок сплати податку; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку. Під час встановлення податку можуть передбачатися податкові пільги та порядок їх застосування.

Тобто законодавець класифікуючи елементи податкового механізму не розподіляє їх на будь-які групи, а використовує принцип «вичерпного переліку». В цьому сенсі хотілося б погодитися з дослідниками, які звертають

увагу на значення класифікації в праві. Підсумовуючи, принциповим у правовій класифікації є орієнтованість та забезпечення реалізації різних правових режимів. Наприклад, розмежування загальнодержавних, місцевих податків і зборів [160] передбачає різні режими введення таких платежів, коли введення на території України загальнодержавних податків та зборів реалізується за рахунок здійснення повноважень Верховною Радою України, тоді як місцевих податків та зборів – місцевими радами [119, с. 122–124].

Встановлюючи сукупність елементів податкового механізму законодавець не розмежує їх і не закладає специфічну різницю в режимі їх реалізації, за виключенням встановлення податкових пільг. Так ч. 7.1 ст. 7 Податкового кодексу України щодо елементів податкового механізму вказує, що «під час встановлення податку обов'язково визначаються такі елементи...», тоді як ч. 7.2 ст. 7 Податкового кодексу України виходить із того, що «під час встановлення податку можуть передбачатися податкові пільги та порядок їх застосування» [160]. Тобто щодо вичерпного переліку елементів податкового механізму встановлено обов'язок, тоді як щодо пільг – право, можливість. Отже, виходячи з позиції законодавця, всі елементи податкового механізму ми можемо розподілити на обов'язкові та факультативні.

Обов'язковість виступає фактично тією умовою без здійснення якої не може бути встановлений жодний податок чи збір. Тобто, якщо в акті (законі або рішенні місцевої ради) відсутній хоча б один із елементів податкового механізму, то податок не можна вважати встановленим і тому не можна вважати, що у платника виникає обов'язок щодо сплати подібного податку чи збору. Водночас не встановлення факультативного елемента податкового механізму – не є підставою не сплачувати податок чи збір, бо щодо податкової пільги у нормотворця є право на закріплення податкової пільги, яке він може реалізовувати на власний розсуд.

Класифікація обов'язкових елементів податкового механізму, що встановлені законом (в контексті саме аспекту співвідношення матеріального та процедурного регулювання) може здійснюватися й за іншою ознакою. Всі

елементи податкового механізму, що закріплені в ч. 7.1 ст. 7 Податкового кодексу України можна розділити на дві групи [5, с. 234]:

а) матеріальні елементи, які передбачають відповідне процедурне забезпечення (платник податку, об'єкт оподаткування, база оподаткування, ставка податку, податковий період). Ця група елементів має, беззаперечно, матеріальну природу, але закріпивши їх в якості складової податкового механізму необхідно чітко розуміти, що без відповідних засобів їх реалізації не можна обійтись у жодному разі. Достатньо лише послатися на приклад із платником податку. Так платниками податку відповідно до ст. 15 Податкового кодексу України визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або проводять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування і на яких покладено обов'язок зі сплати податків та зборів [160].

Але поява платника податку як правосуб'єктної особи може бути лише після реалізації процедур постановки на податковий облік, набуття відповідної ідентифікації в податкових реєстрах. Особливості подібних облікових податкових дій залежать від типу платника. Це обумовлює різні підстави виникнення реєстраційних обов'язків, режими їх реалізації та наслідки. Так окремі підходи щодо реєстрації передбачені для фізичних осіб – платників податків, юридичних осіб – платників податків [160], великих платників податків [183], платників податку на додану вартість [160]. Тобто подібні матеріальні елементи є певним чином умовні та можуть бути реалізовані лише при забезпеченні відповідними процедурами. Без цього вони залишаються певними гаслами.

б) процедурні елементи податкового механізму (порядок обчислення податку, строк і порядок сплати податку, строк і порядок подання звітності про обчислення та сплату податку). Подібна група елементів податкового механізму має суто процедурний характер. В якості обов'язкових елементів закріплені відповідні типи податкових процедур. При цьому важливо

враховувати принципову узгодженість цих елементів податкового механізму з конструкцією податкового обов'язку, що якраз і передбачає реалізацію обов'язку з обліку, сплати та звітності.

Зміст та складові податкового обов'язку. Як ми вже зупинялися вище, певна кількість обов'язкових елементів податкового механізму пов'язується з характером податкового обов'язку. В контексті цього йдеться про узгодження ст. 7 Податкового кодексу України, де в якості обов'язкових елементів податкового механізму, закріплено порядок обчислення податку, строк і порядок сплати податку та строк і порядок подання звітності про обчислення і сплату податку і ст. 36 Податкового кодексу України. Відповідно до останньої, 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 [160].

1.2. Обумовленість структурування податкових процедур характером податкового обов'язку

Структурування податкових процедур може здійснюватися за різними ознаками. Узагальненим і принциповим підходом може бути розподіл податкових процедур на групи, залежно від динаміки, появи та реалізації нормативного припису. В узагальненому вигляді в цій ситуації може йтися про нормотворчі процедури та процедури реалізації нормативного припису. На перший погляд подібне структурування податкових процедур має загальний характер. У цілому це так, але водночас, у податковому регулюванні це набуває відповідних особливостей.

Треба погодитись із наявністю різних підстав структурування податкових процедур [106, с. 130–161]. Дійсно, це може бути підстава в основі якої лежить загальне уявлення про формування та побудову правового впливу, функції права (нормотворчі, регулятивні та охоронні процедури). Більш орієнтованою на природу саме податкових відносин виглядає класифікація

облікових процедур, процедур сплати, звітності, контролю, узгодження та відповідальності. Бачиться, саме останній підхід і виражає чітку орієнтованість на логіку та динаміку процедурного регулювання реалізації податкового обов'язку.

Нормотворчі процедури в системі процедурного регулювання податкових відносин займають особливе місце. Це зумовлено тим, що податкова спрямованість їх досить умовна. Підсумком їх реалізації є саме поява нормативного припису щодо конкретної поведінки в податкових відносинах. Тобто до їх закінчення саме «податкового» обрамлення регулювання не має. Саме тому цей різновид процедур і розглядають як такий, що передує податковому регулюванню. Беззаперечно, що подібна форма процедурного регулювання в цілому відображає загальні підходи до появи нормативного припису в регулюванні податкових відносин.

У контексті цього треба враховувати доктринальне положення щодо впорядкування поведінки учасників податкових відносин. Має йтися про практичне значення, коли процедурне регулювання будується на: а) додержанні об'єктивно сформованих правил нормотворення (принципова розбіжність при цьому стосується появи норм, що регулюють справляння загальнодержавних та місцевих податків і зборів); б) реалізації доктринальних положень через відповідні нормативні приписи, що регулюють поведінку осіб, які додержуються законодавчо встановлених правил; в) регулювання деліктних відносин, на підставі доктринального розуміння природи податкового конфлікту [102, с. 11–20].

Водночас необхідно зазначити декілька особливостей. По-перше, податкові відносини передбачають появу обов'язкового припису при справлянні податкового обов'язку. Найбільш принциповим є наявність певного терміну запізнення появи припису та набуття ним чинності. Так відповідно до ст. 4 Податкового кодексу України реалізація принципу стабільності передбачає, що зміни до будь-яких елементів податків і зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного

періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року [160]. Ця особливість має гарантувати платнику право вибору реагування на принципові зміни законодавства. Припустимо, платник виконує податковий обов'язок на умовах спеціального режиму. Приймаються зміни до Податкового кодексу України, які кардинально коригують цей режим. У платника залишається можливість протягом шести місяців вирішити залишається він виконувати обов'язок у цих же умовах або переходить на іншу категорію, чи взагалі буде виконувати податковий обов'язок у загальному режимі. Отже, принцип стабільності гарантує не тільки реалізацію законного права платника податків на вибір найбільш зручної форми виконання податкового обов'язку, а й стабільність в гарантуванні надходжень від сплати податків і зборів.

По-друге, характер нормотворчих процедур принципово різняться залежно від типу податку. Так поява законодавчої норми щодо сплати загальнодержавних податків і зборів спирається виключно на норми Податкового кодексу. Тобто Податковим кодексом України встановлюється як перелік загальнодержавних податків та зборів, так і вичерпний перелік елементів їх податкових механізмів. У такий спосіб реалізується повноваження виключно Верховної Ради України. Нормотворчі процедури, які гарантують справляння місцевих податків і зборів мають більш складний характер. Верховна Рада України, реалізуючи повноваження в податковому регулюванні, встановлює вичерпний перелік місцевих податків і зборів, так само як і закріплює структуру місцевих податків та зборів (перелік елементів податкового механізму) [160]. Але для виникнення обов'язку в платника необхідно, щоб на підставі вищевказаних приписів Податкового кодексу України місцевою радою було прийнято рішення щодо введення окремого податку чи збору на території такої громади. Так, місцеві ради в межах повноважень вирішують питання щодо встановлення податку на майно (в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) та

встановлення збору за місця для паркування транспортних засобів, туристичного збору та земельного податку за лісові землі. Установлення місцевих податків та зборів, не передбачених Податковим кодексом України, забороняється [160].

Перш ніж перейти до аналізу оцінки цього змісту, хотілося б звернути увагу на співвідношення категорій податковий обов'язок і податкове зобов'язання. Принципове питання в цій ситуації пов'язане з тим, яку конструкцію доречно й слушно використовувати для того, щоб максимально точно відобразити природу податкових відносин – «податковий обов'язок» чи «податкове зобов'язання». Якщо виходити з того, що подібна конструкція має відображати природу та характер податкових відносин, то доцільно зупинитися на податковому обов'язку. Для цього, принаймні, є дві причини: змістовна та формальна. Перша пов'язується з тим, що податкове регулювання зосереджено, переважно, на примусових засобах, виражаючи імперативну природу оподаткування [118, с. 489–498]. Застосування методу владних приписів у регулюванні, реалізації податкового обов'язку робить наголос саме на обов'язках платників, а не їх правах.

Друга враховує зміст конституційного припису. Відповідно до ст. 67 Конституції України кожен зобов'язаний сплачувати податки та 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 [92]. Тобто Конституція України закладає основи податкового регулювання саме через обов'язковість. Незважаючи на це, хотілося б наголосити на слушність коригування конституційної норми. Так відповідно до цієї статті йдеться про обов'язок сплати та обов'язок звітності (декларування). Але податкове регулювання об'єктивно вимагає від зобов'язаної особи ще один обов'язок – обов'язок податкового обліку. Справді, неможливо визначити ні зобов'язану особу, ні суму податку, що треба сплатити, без двох різновидів облікових дій: податковий облік зобов'язаних осіб (податкова реєстрація) та податковий

облік об'єкта оподаткування. Саме тому, системна, закінчена конструкція податкового обов'язку передбачає наявність та узгодження трьох складових: обліку, сплати та звітності, що саме й відображено у Податковому кодексі України [160].

Термін зобов'язання асоціюється насамперед із диспозитивним регулюванням, що передбачає певну рівність за змістом правових статусів осіб, які представляють різні сторони правовідносин. Сумнівно, що в цьому сенсі можна аналізувати податкові відносини. В деяких випадках намагаються аргументувати наявність та доцільність використання категорій зобов'язання посилаючись на співставлення обов'язків зобов'язаних осіб при сплаті податків і зборів та обов'язків держави й територіальних громад щодо цільового використання зібраних у такий спосіб грошей. Навряд чи з цим можна погодитися, бо в цьому випадку йдеться, скоріше за все, про формування конструкції фінансового зобов'язання.

Дійсно, логічно сформулювати конструкцію, коли в режимі податкового регулювання у зобов'язаних осіб є обов'язок сплачувати податки та збори, а у держави та територіальних громад контролювати таку поведінку через наділення відповідними повноваженнями податкові органи. З іншого боку, у держави та територіальних громад дійсно існує обов'язок щодо своєчасного, цільового та повного фінансування витрат за рахунок сплачених податків і зборів. Але треба чітко розуміти, що це відбувається вже в режимі, який регулюється іншим фінансово-правовим інститутом – інститутом публічних видатків. Останній виходить за межі податково-правового регулювання і не може розкривати природу та зміст податкового зобов'язання.

Зміст податкового обов'язку визначається імперативними методами правового регулювання. Треба погодитись із тим, що державне управління в сфері фінансів (особливо податків) вимагає підкорення суб'єкта вимогам владної особи. «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» [108, с. 170]. Потрібно підкреслити, що в такій ситуації імперативне веління має стосуватися поведінки обох учасників податкових відносин. Безумовність виконання платником свого податкового обов'язку має обумовлюватись своєчасністю виконання обов'язків щодо такого платника державою. Ігнорування останнього може призвести до виникнення непереборних підстав — неможливості сплати податку зобов'язаною особою.

Саме тому правове регулювання в цьому випадку орієнтується на однобічні владні приписи державних органів, які приймають ці рішення в межах повноважень, що делеговані їм державою [119, с. 377–379]. Зрозуміло, що імперативне регулювання податкових відносин абсолютно не виключає застосування й певних засобів узгодження, що не спираються на чіткий імперативний припис. Наприклад, платник може обрати на свій розсуд реалізацію податкового обов'язку в загальному режимі або перейти на спеціальний режим. До того ж податкове регулювання не виключає й укладення договорів щодо розстрочення або відстрочення виконання податкового обов'язку. Але обов'язково треба враховувати, що в цій ситуації подібного роду узгодження є похідним засобом реалізації імперативного припису – сплати податку або збору. Вони забезпечують найбільш зручний шлях та форму виконання такого імперативного веління.

Реалізація податкового обов'язку може передбачати декілька форм, що, безсумнівно, впливає й на характер організації та змісту процедурного регулювання [120, с. 43–44]. Може йтися про активні дії зобов'язаної особи, поведінку законослухняного платника. Непоодинокі процедури, які передбачають сумісні дії владного та зобов'язаного суб'єкта. При цьому подібний характер узгодження інтересів суб'єктів податкових правовідносин характеризує як процедури для яких властиве послідовне виконання податкового обов'язку (обрахування податку на підставі чинних реєстрів податкових органів, камеральна перевірка), так і процедури, що визначають

узгодження позицій платника та контролюючого органу в режимі адміністративного узгодження податкових спорів.

Досліджуючи природу та зміст податкового обов'язку, М. П. Кучерявенко звертає увагу на його принципові особливості. По-перше, податковий обов'язок передбачає сукупність активних дій як зобов'язаних, так і владних суб'єктів. Якщо діями перших реалізується облік, сплата та звітність, то владні суб'єкти зосереджуються на контролі. По-друге, податковий обов'язок включає як безумовний обов'язок щодо формування доходних частин бюджетів (сплата податку), так і опосередковані (облік та звітність). По-третє, реалізація податкового обов'язку передусім пов'язується з організацією руху грошей в рахунок погашення податкового обов'язку. По-четверте, податковий обов'язок має насамперед публічну орієнтованість у сенсі формування публічних фондів коштів (держави та територіальних громад). По-п'яте, податковий обов'язок характеризується певною однобічністю в регулюванні правового статусу суб'єктів. Це означає, що у зобов'язаної сторони правовий статус формується переважно за рахунок обов'язків, тоді як у владної сторони – за рахунок прав. По-шосте, підстава виникнення податкового обов'язку пов'язується виключно з імперативним велінням, яке закріплюється в законі. По-сьоме, податковий обов'язок має періодичний характер, який орієнтовано на відповідні терміни часу, за рахунок чого і розмежовується облік, сплата, звітність, процедури податкового контролю, вирішення податкових спорів тощо [119, с.309–318].

Хотілося б наголосити, що не йдеться про плідну теоретичну дискусію (щодо виключання її доцільності), а про певну непослідовність законодавця, який не розмежовуючи чітко, не визначаючи співвідношення обов'язку та зобов'язання застосовує як одну, так і іншу конструкцію. Нормативне регулювання податкових відносин, що закріплюється Податковим кодексом України передбачає використання категорій «податковий обов'язок», «податкове зобов'язання», «грошове зобов'язання». Так відповідно до ч. 36.1 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 строки, визначені цим Кодексом, законами з питань митної справи [160]. Водночас податкове зобов'язання визначається як сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету або на єдиний рахунок як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством, та/або сума коштів, сформована за рахунок податкових пільг, що були використані платником податків не за цільовим призначенням чи з порушенням порядку їх надання. А грошове зобов'язання платника податків розуміється як сума 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 [160].

Подібний підхід законодавця скоріше заплутує, ніж надає якоїсь прозорості в регулюванні податкових правовідносин. Констатуючи такий стан норм Податкового кодексу України можна зробити наступні висновки. По-перше, конструкція податкового обов'язку уособлює якраз зміст тих вимог, які законодавець визначає для регулювання поведінки зобов'язаної особи. А саме: облік, сплата та звітність – це ті складові, які формують системний підхід до розуміння характеру податкового обов'язку як сукупності дій зобов'язаної особи. По-друге, податкове зобов'язання фактично означає просто суму податку, що треба сплатити платнику. По-третє, грошове зобов'язання може або співпадати з податковим зобов'язанням, або перевищувати його. В першому випадку йдеться про ситуацію, коли платник сплачує суму податку в повному обсязі та своєчасно. В другому випадку — про сплату податку особою до якої застосовуються грошові несприятливі наслідки за порушення порядку виконання податкового обов'язку. Тобто йдеться про сплату податкового зобов'язання плюс донарахувань (санкцій), що пов'язані з

порушенням платником вимог податкового законодавства та іншого законодавства. Саме тому, на наш погляд, дуже спростило б цю ситуацію використання наступних категорій: податковий обов'язок (в тому сенсі в якому він розуміється в чинному Податковому кодексі України), сума податку (в сенсі розуміння податкового зобов'язання), сума податку та донарахувань (в сенсі розуміння грошового зобов'язання).

Підсумовуючи аналіз підстав структурування нормотворчих процедур в системі податкового регулювання, можна зробити висновок, що йдеться про передпроцедури в регулюванні податкових відносин. Треба виходити з того, що зміст податкового процедурного регулювання спрямовується на забезпечення виконання податкового обов'язку. Виникнення податкових правовідносин завжди пов'язується з відповідним юридичним фактом, який чітко визначено в нормативному приписі, тобто вказано в законі чи підзаконному акті.

Наявність юридичного факту є тією безумовною підставою, що породжує відповідне правове реагування. Таким чином якраз і з'являються підстави виникнення, зміни чи припинення податкових правовідносин. Юридичний факт треба розглядати і як певний засіб впливу на організацію поведінки учасників відносин. Необхідно погодитися з тим, що «дія юридичного факту на розвиток податкових правовідносин передбачає узгодження двох різновидів волі. По-перше, це воля держави, яка визначає конкретний юридичний факт як ту обставину з якою пов'язуються певні правові наслідки... По-друге, це воля учасників відносин, які відповідно до нього будують свою поведінку» [118, с. 453].

Отож з огляду на те, що юридичні факти виступають основою динаміки податкових правовідносин і, виходячи з цього, породжують відповідні податкові процедури. Передбачаючи конкретні життєві обставини, як певний поштовх у процедурному регулюванні, юридичні факти уособлюють і виражають інтереси учасників відносин. Тобто при «народженні» правової норми публічний суб'єкт може, залежно від характеру свого інтересу, виділяти

та закріплювати правові наслідки, що будуть із цим пов'язуватися. Зважаючи на те, що за змістом юридичні факти є певними життєвими обставинами, треба враховувати певний діалектичний зв'язок: без норми права не може бути юридичного факту, без юридичного факту не можуть наступати відповідні правові наслідки.

Важливо позбутися уявлення, що юридичний факт це дуже просте явище й будь-яка життєва обставина породжує, змінює чи припиняє характер правового регулювання. Специфічною особливістю податкових відносин є те, що в якості такого поштовху в динаміці правового регулювання виступає певна сукупність юридичних фактів. «...У багатьох випадках виникнення й реалізація прав та обов'язків пов'язані з наявністю одного факту, але доволі часто в динаміці податкового правовідношення особлива роль відводиться не одному, а декільком взаємопов'язаним юридичним фактам. Така сукупність юридичних фактів називається складним фактичним складом чи складним юридичним складом» [118, с. 474].

Подібна сукупність юридичних фактів обумовлюється складністю суспільних відносин, які регулюються, специфікою динаміки в правовому реагуванні на зміну суспільних відносин. Досить зрозумілим це виглядає при характеристиці виникнення податкових відносин, на початку процедурного регулювання. Так для того, щоб виник податковий обов'язок, обов'язок щодо сплати конкретного податку, мають об'єднатися принаймні декілька юридичних фактів: а) визначитися з правосуб'єктною особою, тобто фактично має народитися зобов'язана особа через проходження процедури реєстрації та отримання податкового номера; б) у зобов'язаної особи має бути (у власності чи наявності) об'єкт оподаткування, виходячи з оцінки якого через визначення бази оподаткування й визначається сума, розмір податкового зобов'язання; в) має бути визначений податковий період, тобто термін часу зі спливом якого виникає обов'язок по сплаті.

Тобто лише при наявності такої сукупності юридичних фактів формується фактичний склад і породжується податковий обов'язок. Треба

погодитися з тим, що складність і структурованість податкових відносин зумовлює міжгалузеву участь у регулюванні таких обставин. «Можливі ситуації, коли фактичні склади утворюються юридичними фактами, які відносяться... до різних галузей права. Наприклад, побудова фактичного складу при оподаткуванні доходів фізичних осіб за місцем основної роботи передбачає включення сюди як юридичних фактів, що породжують податково-правове регулювання (визначення доходів, як об'єкта оподаткування), так і тих, що відображають особливості трудових правовідносин (закріплення місця основної роботи...)» [118, с. 476].

Подібне посилання можливе лише після того, коли такий законодавчий припис уже набув чинності. Таке набуття чинності ним і пов'язується з прийняттям такого акта, з моменту появи в законі нормативного припису й стартує процедурне регулювання податкових відносин, виконання податкового обов'язку. Обов'язково треба враховувати, що податкове регулювання стосується відносин, що виникають у сфері справляння податків і зборів. Зокрема, визначає вичерпний перелік податків і 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 [160]. Тобто саме з появи норми податкового законодавства і виникає суто процедурне регулювання податкових відносин.

Процедурне регулювання загалом забезпечує динаміку правового впливу на учасників податкових відносин. Зрозуміло, що це передбачає як зміну, так і стабільність правового регулювання. Зміни не можуть бути миттєвими або неочікуваними. Учасник відносин має проаналізувати, що має відбутися при запровадженні таких змін та зробити для себе висновок. Це й забезпечується через реалізацію принципу стабільності в податковому регулюванні. «... Дію принципу стабільності виражено у двох аспектах. По-перше, в тому, що будь-які нові податки та збори, їх ставки повинні

впроваджуватися законами в ПК України не пізніше 6 місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому нові податки та збори почнуть діяти. По-друге, зміна податків не може відбуватися протягом бюджетного року, тобто з 01 січня по 31 грудня поточного року» [114, с. 71–76]. Водночас стабільність регулює не лише активну поведінку платника, але й гарантує неприйняття ним яких-небудь дій, утримання від скоєння правопорушення.

Саме тому податкові процедури доцільно пов'язувати та класифікувати їх різновиди починаючи з моменту виникнення податкового обов'язку. Фактично в основу класифікації податкових процедур можна закласти логіку законодавця при визначенні динаміки податкового обов'язку. Принциповим є акцент щодо того, що податковий обов'язок виникає у платника за кожним податком і збором. Виконання податкового обов'язку може здійснюватися платником податків самостійно або за допомогою свого представника чи податкового агента [160]. Податковий обов'язок виникає у платника податку з моменту настання обставин із якими пов'язується сплата ним податку. Зрозуміло, що найбільш доцільною та слушною підставою припинення податкового обов'язку є його виконання. Таким чином забезпечується процедурне регулювання поведінки законослухняного платника, особи, яка маючи податковий обов'язок чітко виконала його відповідно до норм чинного законодавства. Водночас, відповідно до ст. 37 Податкового кодексу України, підставами припинення податкового обов'язку є також: ліквідація юридичної особи; смерть фізичної особи, визнання її недієздатною або безвісно відсутньою; втрата особою ознак платника податку; скасування податкового обов'язку у передбачений законодавством спосіб [160]. Треба звернути увагу на те, що майже всі подібні підстави пов'язуються з втратою правосуб'єктності зобов'язаної особи або взагалі припиненням існування такої особи. Лише остання підстава стосується більш широкої конструкції – скасування податкового обов'язку.

Хотілося б стосовно цього зробити декілька зауважень. По-перше, щодо правосуб'єктності учасників податкових відносин. Треба погодитися з тим, що

«тільки певне правове вираження і закріплення положення людини, її ролі робить її суб'єктом права. При цьому необхідно мати на увазі певну динаміку регулювання поведінки – саме через відношення людей, через взаємне співставлення узгоджених чи суперечливих інтересів» [118, с. 320]. Дійсно, лише наявність чітко законодавчо закріплених прав та обов'язків суб'єкта робить його потенційно можливим учасником відповідних галузевих відносин. Загальна оцінка змісту правосуб'єктності безпосередньо пов'язується з характером систем оподаткування. Це обумовлюється тим, що через компетенцію владних органів, їх права та обов'язки гарантується виважене та збалансоване узгодження встановлення та існування різних типів податків. Диференціація податкової компетенції виражається в структуруванні податкових систем.

Диференціація та розмежування податкової компетенції знаходиться в основі побудови різних систем оподаткування [167, с. 481–482]: а) різні податки – передбачають самостійне введення податків відповідним рівнем влади; б) різні ставки – податки встановлюються центральним органом влади, а на місцях лише коригується розмір ставок; в) різні доходи – податки встановлюються центральним органом влади з подальшим розподіленням їх по бюджетам за визначеними нормативами.

Насамперед чинна правосуб'єктність передбачає не лише межі позитивної діяльності учасника відносин, коли він організовує свою поведінку відповідно до припису закону, але й наслідки недодержання виконання своїх обов'язків, несприятливі правові заходи, які, беззаперечно, відбудуться при порушенні ним закону. «... Законодавець... виділяє три групи суб'єктів податкового правопорушення: 1) платники податків; 2) податкові агенти; 3) посадові особи платників податків та податкових агентів. При цьому, серед суб'єктів податкового правопорушення називаються також посадові особи контролюючих органів...: а) органи державної податкової служби; б) митні органи» [151, с. 195]. Вважається, подібний наголос вельми важливий, тому що в багатьох випадках податкову відповідальність пов'язують виключно з

поведінкою платників. Водночас не можна виключати й порушень законодавчих приписів суб'єктами владних повноважень (наприклад, порушення процедури проведення податкової перевірки тощо). Саме тому важливо враховувати, що до відповідальності може бути притягнуто будь-якого учасника відповідних відносин.

Формування загальних засад природи та підстав відповідальності за порушення податкового законодавства вимагає чіткого розмежування протиправності та неналежності. «Неналежне виконання вимог податкового законодавства платником стосовно своєчасності реєстрації податкових накладених дуже часто відбувається з вини контролюючого органу, що виключає протиправність діянь платника податку, що об'єктивно свідчить про відсутність в його діях вини» [108, с. 171]. Подібні дії контролюючого органу фактично визначають вину держави, реалізацію інтересів якої вони й здійснюють.

Хотілося б торкнутись і ще одного проблемного аспекту відповідальності або, точніше, настання несприятливих наслідків у режимі процедурного податкового регулювання. Йдеться про невідповідність нормотворчих процедур. Так, уже зверталася увага на характер таких процедур як передпроцедур, але ненодержання законодавчих приписів у цій ситуації принципово змінює або нівелює реалізацію податкового обов'язку. «... Мова йде про те, що навіть якщо конкретні місцеві подакти були встановлені відповідними місцевими радами, однак у рамках нормотворчих процедур було допущено процедурні порушення, то сплата таких загальнообов'язкових платежів податкового характеру ставиться під питання. Порушуючи процедурні положення, нормотворець фактично нівелює ефективність функціонування правового механізму конкретного податку чи збору» [111, с. 178–194].

Крім цього, індивідуальну правосуб'єктність ми можемо розглядати як певну абстракцію. Це пов'язується з тим, що будь-яке правовідношення, в межах якого якраз і реалізується правосуб'єктність, передбачає принаймні дві

сторони, які протистоять одне одному або взаємоузгоджують свою поведінку. «Податкове правовідношення, в цьому аспекті, обумовлене особливостями методів правового регулювання, типом публічних відносин... Саме в них можна включити всіх суб'єктів податкових правовідносин, виділивши групу суб'єктів, що включають і представляють державу... (владну сторону податкового правовідношення) та групу суб'єктів, які реалізують податковий обов'язок (зобов'язану сторону податкового правовідношення)» [118, с. 314; 191, с. 199–200]. Саме в цьому й виникає узгодженість правосуб'єктностей осіб, які протистоять як сторони правовідношення. Це обумовлює зв'язок права одного суб'єкта та обов'язок іншого, що призводить до збалансування правосуб'єктностей учасників відносин.

Нарешті, узгодження правосуб'єктностей осіб, які представляють різні сторони податкового правовідношення, зумовлює й відповідну динаміку відносин, порядок реалізації окремих податкових процедур. «Правосуб'єктності, як суб'єктивному праву, протистоять і певні юридичні обов'язки. Саме з цих позицій особа приймає участь у врегульованих правовими нормами відносинах. Виступаючи як носій прав і обов'язків вона, з одного боку, реалізує їх у відносинах з іншими учасниками та, з іншого боку, враховує на собі вплив правосуб'єктності інших суб'єктів. Таким чином, коригуючи свою поведінку відповідно до своєї правосуб'єктності, суб'єкт права має правомочності вимагати відповідної поведінки від інших осіб» [118, с. 326–327].

Узгодженість правових статусів осіб, які протистоять одна одній в процедурному регулюванні, передбачає не лише співставлення обов'язку з правом та права з обов'язком, але й обов'язку з обов'язком. З'ясувавши характер обов'язків зобов'язаного та владного суб'єкта необхідно виокремити саме їх обумовленість один одним, поставивши за мету досягнення балансу інтересів усіх учасників податкових відносин [108, с. 167–181]. Наприклад, реєстраційні обов'язки платника наштовхуються на обов'язок публічного суб'єкта забезпечити таку можливість. Ігнорування останнім цього

унемоżliвляє реалізацію податкового обов'язку платником та гарантує щодо нього настання несприятливих наслідків.

Врахування цього аспекту передбачає принципові вимоги до узгодження правосуб'єктностей владних і зобов'язаних осіб, структурування податкових процедур. Хотілося б звернути увагу на системоутворюючий характер такої конструкції як податковий обов'язок. Звісно, він породжує як загальні підстави змісту та динаміки податкових відносин (облік, сплата та звітність), так і характер побудови правосуб'єктності. Закріплення суб'єктивних обов'язків платника визначає межі прав владного суб'єкта. Не може податковий орган організувати порядок контролюючих дій щодо перевірки виконання того чи іншого обов'язку платника, якщо такого обов'язку не закріплено правосуб'єктністю зобов'язаної особи. Тобто це відображає як напрями динаміки тих же процедур податкового контролю, так і межі їх реалізації.

По-друге, скасування податкового обов'язку насамперед стосується набуття чинності відповідними змінами до податкового законодавства. Згідно зі 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 [160].

У контексті цього хотілося б звернути увагу на принципову значущість у досягненні балансу інтересів саме в цьому аспекті. Йдеться про те, що в регулюванні виконання податкового обов'язку щодо місцевих податків і зборів задіяні повноваження як Верховної Ради України, так і місцевих рад.

Верховна Рада України закріплює вичерпний перелік місцевих податків і зборів, орієнтовні елементи кожного такого платежу, на підставі чого місцева рада приймає рішення щодо встановлення місцевого податку чи збору на території відповідної громади. На перший погляд все логічно та об'єктивно, але в деяких випадках Верховна Рада України вносить зміни щодо коригування окремих елементів механізму місцевого податку чи збору (наприклад, встановлення додаткових пільг). Виникає питання: «Чи є в цьому випадку об'єктивні підстави Верховної Ради України розпоряджатися чужими грошима? Бо кошти від сплати місцевих податків і зборів надходять до доходних частин місцевих бюджетів і приймати рішення щодо їх збільшення чи зменшення має саме місцева рада. Більш того, подібна проблема має й більш широку сферу оцінювання».

«Акти органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів мають специфічний характер, адже їх правова природа визначається в тому числі й положеннями Податкового кодексу України» [111, с. 178–194]. Особливість цих актів пов'язується принаймні з двома обставинами. По-перше, це узгодження норм Податкового кодексу України та рішення місцевої ради. Податковим кодексом України закладено чіткі орієнтири щодо формування елементів кожного місцевого податку та збору. Саме на підставі цих норм і розробляється та приймається рішення місцевої ради. По-друге, подібні рішення стосуються саме відносин оподаткування.

У свій час багато суперечок виникало стосовно цього, при намаганні визначити подібні рішення як регуляторний акт спрямований на впорядкування податкових відносин. Вважається, для цього немає змістовних підстав [111, с. 178–194; 114, с. 71–76]. Дійсно, регуляторний акт спрямовується на правове регулювання господарських або адміністративних відносин [178], але податкові відносини не можна порівнювати з ними. До того ж, регуляторні акти передбачають в якості суб'єктів, які приймають участь у

відносинах, що регулюються, регуляторні органи або інші органи державної влади та суб'єктів господарювання.

Не можна забувати, що значна кількість загальнодержавних податків і зборів, повноваження щодо яких належать виключно Верховній Раді України, виступають джерелами формування доходних частин місцевих бюджетів. Наприклад, відповідно до статті 64 Бюджетного кодексу України: «Склад доходів загального фонду бюджетів сільських, селищних, міських територіальних громад» до доходів загального фонду бюджетів сільських, селищних, міських територіальних громад належать: 60 відсотків податку на доходи фізичних осіб; 40 відсотків податку на доходи фізичних осіб, що сплачується (перераховується) на території міста Києва та зараховується до бюджету міста Києва; 100 відсотків податку на доходи фізичних осіб, що сплачується на території міста Севастополя та зараховується до бюджету міста Севастополя; 37 відсотків рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів у частині деревини, заготовленої в порядку рубок головного користування; 45 відсотків рентної плати за спеціальне використання води (крім рентної плати за спеціальне використання води водних об'єктів місцевого значення), що зараховується до міських бюджетів міст Києва та Севастополя користувачами води за місцем її забору; 25 відсотків рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин загальнодержавного значення (крім рентної плати за користування надрами для видобування нафти, природного газу, газового конденсату та бурштину), що зараховується до міських бюджетів міст Києва та Севастополя; державне мито, що зараховується до бюджетів місцевого самоврядування за місцем вчинення дій та видачі документів; акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів; 10 відсотків податку на прибуток підприємств, який зараховується до бюджету міста Києва; податок на прибуток підприємств та фінансових установ комунальної власності і т. д.» [26]. Тобто йдеться про джерела формування доходів

місцевих бюджетів. Отже, вельми актуально в такій ситуації гарантувати та узгоджувати інтереси як держави, так і територіальних громад.

1.3. Особливості реалізації податкових процедур у режимі позитивного виконання податкового обов'язку

Аналіз процедурного регулювання динаміки податкового обов'язку пов'язується з позицією законодавця щодо моменту припинення в регулюванні податкового обов'язку, що пов'язується з його виконанням. Виконанням податкового обов'язку визнається сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк. Сплата податку та збору здійснюється платником податку безпосередньо, а у випадках, передбачених податковим законодавством, – податковим агентом, або представником платника податку [160]. На перший погляд здається, що за основу структурування податкових процедур можна взяти саме динаміку реалізації податкового обов'язку, виділивши передусім три складових: облік, сплата, звітність. Мабуть, це так, але подібне структурування може бути віднесено лише щодо оцінки поведінки тих осіб, які в повній мірі та своєчасно виконали податковий обов'язок. Але це буває не завжди.

Процедурне регулювання податкових відносин, динаміки реалізації податкового обов'язку передбачає обов'язкове врегулювання процедур за межами оцінки поведінки законослухняного платника. Не можна виключати в цій ситуації й характеристику процедур, які пов'язуються та врегульовують дії учасників відносин з моменту виникнення податкового конфлікту, розв'язання податкового спору. Саме тому, характеризуючи податкові процедури та беручи за основу динаміку податкового обов'язку, ми виходимо з того, що доцільно досліджувати також процедури, які стосуються розв'язання суперечок між учасниками відносин, притягнення до відповідальності тих, хто не виконав в повній мірі податковий обов'язок [3, с.

174–175]. З огляду на це, система податкових процедур має включати: процедури податкового обліку; процедури сплати податків та зборів; процедури податкової звітності; процедури податкового контролю; процедури забезпечення виконання податкового обов'язку; адміністративні процедури вирішення податкових спорів; судові процедури вирішення податкових спорів; процедури притягнення до відповідальності осіб, які порушили податкове законодавство.

Процедури податкового обліку. Характеризуючи цей різновид податкових процедур, хотілося б звернути увагу на їх принципові особливості [119, с. 309–318]. По-перше, обов'язок із податкового обліку є вихідним, початковим елементом у динаміці процедур реалізації податкового обов'язку. По-друге, він поєднує два різновиди податкових процедур: як попередньої (постановка на облік платника податку), що стосується спочатку лише появи правосуб'єктної особи, а потім коригування обсягу цієї правосуб'єктності, так і триваючої (облік об'єкта оподаткування), в умовах, коли вже правосуб'єктна особа здійснює дії щодо визначення суми податку. По-третє, метою податкового обліку є не облік взагалі, а облік зобов'язаних осіб та об'єктів, що спрямовується на визначення сум податків для сплати. По-четверте, розмежування процедур обліку на два типи передбачає різні режими їх реалізації, що зумовлює диференціацію несприятливих наслідків для порушників. По-п'яте, процедури податкового обліку передбачають зустрічні дії як безпосередньо платника, так і контролюючого органу. Саме це полягає в основі камеральних перевірок. По-шосте, процедури податкового обліку, виступаючи вихідними, початковими в системі елементів податкового обов'язку, можуть бути єдиними, після реалізації яких ніякого процедурного регулювання не відбувається. Наприклад, за підсумками реалізації податкового обліку об'єкта оподаткування виявилось, що об'єкт становить нульовий показник, що виключає появу у платника обов'язку по сплаті. Звичайно, в цій ситуації ми можемо стикатися як із зведенням всього податкового обов'язку лише до податкового обліку, так із реалізацією лише

двох складових. У цьому разі, після податкового обліку з визначенням нульового балансу по зобов'язанню, залишаються лише підстави реалізації процедур звітності, процедур надання податкової декларації зі звітуванням про відсутність зобов'язань щодо сплати.

Отож можна погодитися з твердженням М. П. Кучерявенка, що «конструкція обліку в податкових відносинах є системною категорією. Аналізуючи сукупність облікових обов'язків у системі податкового обов'язку загалом, потрібно враховувати їх певне роздвоєння та формування обов'язків з обліку платників податків і обов'язків з обліку об'єкта оподаткування» [106, с. 248]. Більш того, навряд чи доцільно пов'язувати цей елемент податкового обов'язку платника, в широкому сенсі, виключно з діями цієї особи. Організація процедурного регулювання обліку податкового обов'язку передбачає узгодження та реалізацію дій як зобов'язаної особи, так і суб'єкта владних повноважень (податкового органу).

Як вже підкреслювалось вище, облікові процедури узагальнено можна розподілити на дві змістовні групи:

1. Податковий облік зобов'язаних осіб. Оцінці та характеристики подібного типу процедур можна було б присвятити окреме дослідження. Дійсно, в цьому випадку мало б йтися про податковий облік фізичних осіб, юридичних осіб, відокремлені підрозділи юридичних осіб, великих платників податків, платників податку на додану вартість, неприбуткові організацій тощо. Водночас настільки детальний аналіз буде занадтий для нашого дослідження. Саме тому краще приділити увагу лише деталізації облікових податкових процедур щодо фізичних осіб, юридичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб.

Цей тип податкових процедур обумовлює можливість та необхідність поведінки платників податків та осіб, які сприяють виконанню ними податкового обов'язку (податкових агентів, податкових представників тощо). Треба обов'язково враховувати, що облікові процедури, як і будь-які податкові процедури, забезпечують динаміку реалізації податкових відносин. Саме тому

поверховим убачається уявлення щодо їх однорідності. Безумовно, подібна однорідність стосується їх природи, змісту, але системний підхід вимагає необхідність їх диференціації та виділення декількох стадій [118, с. 249]. Потрібно зауважити, що в основі подібного структурування стадій податкового обліку знаходиться логіка динаміки правовідносин: виникнення, зміна, припинення [118, с. 451–487].

Перша стадія – реєстрація платника, стадія постановки на облік. Особливість її в тому, що платник на цій стадії присутній ще не як податково-зобов'язана особа. Так, його дії мають певні правові наслідки, але саме в сенсі податкового регулювання податково-зобов'язана особа виникає лише як підсумок цієї стадії. Повністю податково-правосуб'єктною особою на цій стадії виступає податковий орган, який оцінює поведінку перспективного платника, відповідність наданих ним документів.

Друга стадія – уточнення відомостей щодо платника. Ця стадія може характеризуватись певною умовністю. Щодо значної кількості зобов'язаних осіб дані, що породжують податкові наслідки, можуть не змінюватися протягом усього періоду існування платника як зобов'язаної особи. Але не можна виключати й відповідне відображення мобільності податкових відносин, коли вони вимагають або пропонують платнику позитивні зміни щодо полегшення (чи навпаки) процедур виконання ним податкового обов'язку. Безумовно, подібна мобільність відносин відображається і в коригуванні облікового запису статусу платника. Ця стадія, шляхом подібних уточнень, передбачає процедури коригування правосуб'єктності особи (припустимо, перехід платника єдиного податку з однієї категорії до іншої). Необхідність перереєстрації може бути зумовлена й зміною місця проживання, введення підприємницької діяльності.

Третя стадія – включає процедури зняття з обліку зобов'язаної особи. Фактично на цій стадії йдеться про констатацію припинення існування правосуб'єктної особи. Це передбачає зникнення обов'язку платника. В такому випадку, напевно, можна наполягати на тому, що ставиться крапка в

процедурному регулюванні подібної ситуації. Дійсно, виконання податкового обов'язку припиняється, що не виключає певних трансформаційних відносин. Так підставами припинення податкового обов'язку (окрім його виконання) є: ліквідація юридичної особи; смерть фізичної особи; визнання її недієздатною або безвісно відсутньою; втрата особою ознак платника податку; скасування податкового обов'язку [160]. Водночас подібні підстави не виключають наявності певних боргових зобов'язань, що мають бути виконані. Саме на цьому робиться акцент, коли йдеться про те, що сплата податку та збору здійснюється платником податку безпосередньо, а у випадках, передбачених податковим законодавством, – податковим агентом або представником платника податку [160]. Наприклад, у випадку смерті фізичної особи кошти, що залишились у режимі боргових можуть бути перераховані до відповідного бюджету особою, якій вони переходять у власність за заповітом.

Облікові податкові процедури передбачають урахування також загального, теоретичного підходу щодо з'ясування природи суб'єкта правовідносин. Особливість правового статусу учасника правовідносин, характер реалізації ним прав та обов'язків зумовлює диференціацію їх на загальних та спеціальних суб'єктів [118, с. 316–320]. Правосуб'єктність загального суб'єкта формується за рахунок узагальнено законодавчо закріплених прав та обов'язків, без урахування яких-небудь специфічних особливостей такого учасника відносин. «Спеціальний, зобов'язаний суб'єкт податкових правовідносин характеризується рисами, які притаманні виключно йому, і залежно від цього уточнюється, деталізується податковий обов'язок даного виду платника» [118, с. 318]. Саме тому облікові податкові процедури диференціюються на загальні процедури податкового обліку та спеціальні процедури податкового обліку. Якщо для перших достатньо лише досягнення певного віку, то другі передбачають деталізацію характеру зобов'язаної особи, сфери його діяльності та особливостей об'єкта оподаткування, що породжують його податковий обов'язок (наявність земельної ділянки, транспортного засобу тощо).

Державний облік фізичних осіб, які зобов'язані сплачувати податки та збори, здійснюється за допомогою спеціально створеного автоматичного банку даних – державного реєстру. Метою цього є повний та системний облік податково-зобов'язаних фізичних осіб, організація автоматизованої обробки інформації про виконання ними податкового обов'язку в режимі комп'ютерної мережі. Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, формує та веде Державний реєстр фізичних осіб – платників податків. До Державного реєстру вноситься інформація про осіб, які є: громадянами України; іноземцями та особами без громадянства, які постійно проживають в Україні; іноземцями та особами без громадянства, які не мають постійного місця проживання в Україні, але відповідно до законодавства зобов'язані сплачувати податки в Україні або є засновниками юридичних осіб, створених на території України, або набули статусу електронного резидента (е-резидента) [160].

Участь в облікових податкових процедурах щодо фізичних осіб спирається на одну з фундаментальних ознак, що лежить в основі побудови адресності податкового обов'язку – податкового резидентства. Саме тому облікові процедури пов'язуються як з резидентами України, так і з нерезидентами України. Обидва різновиди цих осіб визначаються законодавцем як податково-зобов'язані, в яких виникає імперативний обов'язок щодо обліку, сплати та звітності. Розмежування охоплює лише те, що для податкових нерезидентів України йдеться про контроль за цим лише в межах території України, тоді як податкове резидентство передбачає виконання обов'язків щодо всіх доходів і майна як на території України, так і за її межами [160].

Облік фізичних осіб – платників податків, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний контролюючий орган, ведеться в окремому реєстрі Державного реєстру за прізвищем, ім'ям, по батькові та серією і номером паспорта без використання реєстраційного

номера облікової картки. До облікової картки фізичної особи – платника податків та повідомлення (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків) вноситься така інформація: прізвище, ім'я та по батькові; дата народження; місце народження (країна, область, район, населений пункт); місце проживання, а для іноземних громадян – також громадянство; серія, номер свідоцтва про народження, паспорта (аналогічні дані іншого документа, що посвідчує особу), ким і коли виданий; унікальний номер запису в Єдиному державному демографічному реєстрі (у разі внесення інформації про особу до Єдиного державного демографічного реєстру). До Державного реєстру вносяться відомості про державну реєстрацію, реєстрацію та взяття на облік фізичних осіб – підприємців і осіб, які провадять незалежну професійну діяльність.

Відомості з Державного реєстру: а) використовуються контролюючими органами виключно для здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства України; б) є інформацією з обмеженим доступом, крім відомостей про взяття на облік фізичних осіб – підприємців та осіб, які провадять незалежну професійну діяльність; в) передаються до Єдиного державного демографічного реєстру для проведення верифікації даних про фізичних осіб.

Державний реєстр фізичних осіб – платників податків формується на основі Державного реєстру фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів. Обліковим карткам фізичних осіб, які зареєстровані у Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів, присвоюються номери, що відповідають ідентифікаційним номерам платників податків – фізичних осіб. Документи про реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів, видані контролюючими органами, вважаються дійсними для всіх випадків, передбачених для використання реєстраційних номерів облікових карток фізичних осіб, не підлягають обов'язковій заміні та

є такими, що засвідчують реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків [160].

Відповідно до ст. 15 Податкового кодексу України платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування і на яких покладено обов'язок зі сплати податків та зборів [160]. Тобто подібне закріплення вичерпного переліку різновидів зобов'язаних осіб зумовлює виділення в якості окремих платників фізичних осіб, юридичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб. Наявність останніх є цілком логічною та послідовною. Відокремлених підрозділів у юридичної особи може бути декілька та вони можуть здійснювати свою діяльність у декількох місцях територіальних громад. Водночас сплата як загальнодержавних, так і місцевих податків і зборів передбачає обумовленість, тісний зв'язок сплати податку та бюджету, куди він надходить. У випадку, коли відокремлені підрозділи реалізовували б свій обов'язок через юридичну особу формувалося б змістовне протиріччя – відокремлений підрозділ здійснює діяльність (у тому числі й користується відповідними умовами, перевагами) на території однієї області, а кошти від сплати податку надходять до бюджету області, де зареєстрована юридична особа.

Показово, що законодавець не виокремлює різних за змістом облікових процедур для юридичних осіб і для відокремлених підрозділів, а виходить із їх однотипності [160]. Взяття на облік за основним місцем обліку юридичних осіб та їх відокремлені підрозділи як платників податків і зборів у контролюючих органах здійснюється на підставі відомостей з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань, наданих відповідно до Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та

громадських формувань», у день отримання зазначених відомостей контролюючими органами.

Дані про взяття на облік юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів як платників податків і зборів у контролюючих органах передаються до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань у день взяття на облік юридичної особи та/або відокремленого підрозділу юридичної особи. Взяття на облік за основним місцем обліку платників податків – юридичних осіб та відокремлених підрозділів юридичних осіб, для яких законом установлені особливості їх державної реєстрації та які не включаються до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань, здійснюється у день отримання відповідної заяви, яку платник податків зобов'язаний подати у десятиденний строк після державної реєстрації (легалізації, акредитації чи засвідчення факту створення іншим способом).

Нерезиденти (іноземні юридичні компанії, організації), які здійснюють в Україні діяльність через відокремлені підрозділи, постійні представництва, які придбавають нерухоме майно або отримують майнові права на таке майно в Україні, або відкривають рахунки в банках України (крім кореспондентських рахунків, що відкриваються банкам-нерезидентам), в інших фінансових установах, у небанківських надавачах платіжних послуг, або відкривають електронні гаманці в емітентах електронних грошей [187], або набувають право власності на інвестиційний актив [160], в іншого нерезидента, який не має постійного представництва в Україні, зобов'язані стати на облік у контролюючих органах. На обліку в контролюючих органах повинні перебувати угоди про розподіл продукції, договори управління майном [160] та договори про спільну діяльність на території України без створення юридичних осіб, на які поширюються особливості податкового обліку та оподаткування діяльності за такими договорами (угодами). Взяття на облік договору або угоди здійснюється шляхом додаткового взяття на облік управителя майна, учасника договору про спільну діяльність або угоди про

розподіл продукції як платника податків - відповідального за утримання та внесення податків до бюджету під час виконання договору або угоди.

2. Податковий облік об'єктів оподаткування. В основі процедур податкового обліку об'єктів оподаткування знаходяться норми закону, що регулює бухгалтерську звітність. Так, визначаючи мету ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, законодавець зосереджує увагу на наданні користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан і результати діяльності підприємства. Бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, що ведеться підприємством в умовах реалізації процедур звітності. Залежно від мети та характеру діяльності, підприємства складають фінансову, податкову, статистичну та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку [172]. Вказані різновиди звітності реалізуються при складанні звітів про платежі на користь держави, які є документами, що містять узагальнену інформацію про діяльність суб'єктів господарювання, а також деталізовану інформацію про податки та збори, інші платежі, що були сплачені або належні до сплати на користь держави [172].

Характер процедурного регулювання цього типу обліку зумовлений змістом документів, що породжують відповідні процесуальні наслідки. Це обумовлюється акцентом на ті функції, забезпечення яких реалізується через оформлення їх [106, с. 128–129]. Йдеться про функцію фіксації, шляхом якої закріплюються результати процесуальних дій; динамічну функцію, що характеризує виникнення та розвиток процесуального впливу, забезпечує неперервність процесу вирішення окремої справи; інформаційну, що має допоміжний характер і констатує наявність певних відомостей в процесуальних документах.

Принциповим моментом у закріпленні процедур податкового обліку об'єктів оподаткування є застосування відповідного типу системи

оподаткування. Традиційно йдеться про існування глобальної та шедулярної системи оподаткування [106, с. 293–295]. Глобальна податкова система охоплює весь сукупний дохід, що сформований за певний податковий період без розподілення його на окремі частини. Він визначається як кінцева сума незалежно від джерел надходження, типу доходів (активні чи пасивні). Подібний тип системи оподаткування використовується при визначенні прибуткових податків. Наприклад, при оподаткуванні прибутку підприємств сукупний дохід як об'єкт оподаткування визначається як сума валового доходу з усіх джерел, скоригована на суму валових витрат платника [160]. Особливістю процедур обліку за шедулярною системою є диференціація доходів залежно від джерел їх надходження та визначення окремих груп. Кожна така група формує об'єкт оподаткування з відповідними особливостями. Тобто доходи не лише розподіляються на активні та пасивні, а й детально класифікуються всередині кожної підгрупи.

Важливим при регулюванні процедур податкового обліку, як і щодо інших складових податкового обов'язку (сплати та звітності), є певні обмежувальні межі. Облік не може тривати вічно або невизначений термін часу. Саме тому при регулюванні процедур податкового обліку об'єктів оподаткування важливим є врахування меж податкового періоду. Відповідно до ст. 33 Податкового кодексу України податковим періодом визнається встановлений період часу, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата окремих видів податків та зборів [160]. Податковий період може складатися з кількох звітних періодів. Принциповим у цій ситуації є визначення базового податкового (звітного) періоду – періоду, за який платник податків зобов'язаний здійснювати розрахунки податків, подавати податкові декларації (звіти, розрахунки) та сплачувати до бюджету суми податків і зборів, крім випадків, коли контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму податкового зобов'язання платника податку. Диференціація видів процедур обліку об'єкта оподаткування залежить від видів податкового

періоду, якими є: календарний рік; календарне півріччя; календарні три квартали; календарний квартал; календарний місяць; календарний день [160].

Залежно від характеру об'єкта оподаткування та виду податкового періоду процедура податкового обліку об'єкта може будуватися виходячи із методу податкового обліку. Критерієм розмежування методів обліку об'єкта оподаткування є момент виникнення податкового обов'язку [106, с. 295]. Касовий метод пов'язує момент виникнення обов'язку податкового обліку з реальним надходженням об'єкта оподаткування (грошових коштів) зобов'язаній особі. Метод нарахувань в якості підстави податкового обліку визначає не реальне надходження коштів, а момент виникнення права на дохід або обов'язок щодо здійснення витрат. Можна погодитися з тим, що конкретні особливості правового статусу платника, режиму оподаткування і будуть знаходитися в основі віддання переваги тому чи іншому методу. Водночас необхідно враховувати, що класична конструкція податку передбачає передачу платником частки того, що він отримав, а це якраз і характеризує зміст касового методу.

Касовий метод обліку доходів і витрат пов'язується з моментом фактичних змін у майновому стані платника, а саме з моменту фактично понесених витрат або фактичного отримання доходу. Момент переходу у власність платника грошових коштів дає підставу називати цей метод і «методом присвоєння» [224, с. 46]. Зрозуміло, що подібний метод застосовується при фактичному отриманні платником грошових доходів або при витрачанні грошей. Таким же чином оцінюється й ситуація, коли витрати або доходи набувають негрошової форми. Процедури реалізації касового методу обліку об'єкта оподаткування починаються з моменту отримання грошових коштів (при готівкових розрахунках) або з моменту надходження грошових коштів на рахунок платника (при безготівкових розрахунках). Так само оцінюється й момент витрачання коштів: виплата готівкових коштів або отримання банком доручення платника на перерахування певної суми.

Метод нарахувань передбачає облік доходів і витрат, що не пов'язується з моментом надходження грошей, з моментом оплати товарів (робіт, послуг). Як доходи, так і витрати фіксуються з моменту виконання робіт, поставки товарів, надання послуг. Саме тому цей метод іноді характеризують як «накопичувальний метод» або «метод чистого доходу» [106, с. 306; 224, с. 46]. Процедури обліку згідно з цим методом починаються з моменту набуття платником права на доходи та визнання за ним витрат. Водночас момент фактичного отримання доходів або здійснення витрат не враховується. Принциповим моментом у процедурному регулюванні застосування такого методу є факт набуття доходів платником при умові, що він підлягає обов'язковій виплаті платнику або, якщо він виконав усі свої зобов'язання за угодою. Момент отримання доходу характеризується певною умовністю. Для його чіткого визначення необхідно, щоб платник не лише набув право на отримання такого доходу, але й те, щоб розмір такого доходу можна було визначити точно, без якої-небудь приблизності. Фактично, такі ж умови характерні для процедурного визначення моменту витрат: однозначне визначення платником фінансового зобов'язання; чіткий та точний розмір його; кожна зі сторін угоди виконала всі умови правочину, що обумовлює підстави безумовної виплати.

Певним поєднанням касового методу та методу нарахувань є метод попередньої події. Він не прив'язується безпосередньо до особливостей обліку залежно від зарахування коштів. Процедури обліку доходів та витрат за цим методом закладають в основу відповідних правових наслідків «подію, що відбувається раніше». За методом попередньої події момент набуття права власності платником на доходи, або визнання за ним відповідних витрат, не має значення. Ба більше, подібний метод може застосовуватися не цілком до всього об'єкта оподаткування, а торкатися вибірково окремих складових об'єкта.

Процедури сплати податків і зборів. Сплата податку чи збору характеризується низкою процедурних особливостей. По-перше, йдеться про

процедурне забезпечення основної складової податкового обов'язку, тієї щодо якої якраз і призначене оподаткування. По-друге, принциповою особливістю цього типу податкових процедур є активні дії зобов'язаної особи. Якщо облікові податкові процедури можуть бути пов'язані з пасивною поведінкою платника, коли немає підстав щодо породження юридичного обов'язку, то процедури сплати не передбачають пасивних дій. По-третє, в системі елементів податкового обов'язку цей тип процедур може бути відсутнім, що не означає скасування обліку та звітності. Така ситуація може виникати, коли за наслідками облікових процедур щодо об'єкта оподаткування з'ясовується нульовий баланс і приходять до висновку, що платник не має сплачувати податок. Але зникнення процедури сплати податку передбачає реалізацію процедур обліку (під час яких якраз і робиться такий висновок) та не позбавляє платника обов'язку щодо реалізації процедур податкової звітності. По-четверте, змістом цього типу процедур є рух грошей, коли від платника як зобов'язаної особи гроші переходять у власність держави або територіальної громади.

Форми та засоби реалізації процедур сплати податку залежать від того в який спосіб здійснюється сплата:

а) грошова форма сплати податку породжує два різновиди, залежно від того про яку форму (готівкову чи безготівкову) йдеться. Зрозуміло, що подібна процедура обумовлює дії платника через посередництво банківської установи шляхом оформлення платіжного доручення. Можуть бути при такій формі податкових процедур і доволі специфічні різновиди сплати. Передусім йдеться про сучасний різновид бандерольного способу сплати податків. Саме в такий спосіб реалізується перерахування коштів при виконанні податкового обов'язку щодо акцизного податку. Таким чином здійснюється певна форма попереднього авансового платежу. Платник придбаваючи марки акцизного збору, розміщує їх на підакцизних товарах (горілчані та тютюнові вироби) і в такий спосіб авансує державу. Сума ж акцизного податку як непрямого

податку включається в ціну реалізації та повертається платнику після продажу такого товару [99, с. 455–489].

б) сплата податку в натуральній формі породжує досить суперечливі форми та процедури. Податок – це завжди гроші, більш того, податок – це основне джерело формування доходної частини бюджету. Неможливо внести до відповідного казначейського рахунку бюджету майно. Саме тому процедура сплати податку в натуральній формі виглядає досить умовною або триваючою до того моменту, коли податкове зобов'язання, що було внесено, виконано в натуральній формі не буде трансформовано в грошову форму. Тобто лише після того як товари або продукція, що внесена в рахунок податкового обов'язку будуть реалізовані, гроші за це можуть надійти до відповідного бюджету і в такий спосіб цей тип процедур сплати буде завершено. На сьогодні в Україні процедури сплати податку в натуральній формі не реалізуються. Можна послатись на те, що в свій час були запроваджені специфічні механізми подібних процедур. Йшлося про запровадження єдиного фіксованого податку з сільськогосподарських товаровиробників [190], особливості оподаткування платників податків в умовах дії угоди про розподіл продукції [160].

в) процедури комплексної сплати податків та зборів. Передбачають поєднання двох попередніх форм процедур сплати. Здебільш ці процедури доволі близько стоять до попереднього різновиду процедур. Трансформація сплати податку в натуральній формі так само й тут закінчується грошовою формою. Водночас треба враховувати й принципову особливість реалізації подібних процедур, відмінну від їх попереднього різновиду. Процедури комплексної сплати податкового зобов'язання вже поєднують реалізацію податкового обов'язку законослухняним платником та настання несприятливих наслідків для платника. Йдеться про ситуацію з реалізацією засобів забезпечення виконання податкового обов'язку (податкової застави, адміністративного арешту майна) та в подальшому реалізацію такого майна і внесення коштів у рахунок сплати податку.

Процедури податкової звітності можуть виступати в якості завершальної стадії серед елементів у динаміці виконання податкового обов'язку. Дійсно, в умовах чіткого додержання платником законодавчих приписів, своєчасного та повного виконання податкового обов'язку, після обліку та сплати податків, процедурою податкової звітності можна констатувати повне виконання обов'язку платника. З іншого боку, реалізація процедур податкового контролю після цього може призвести як до з'ясування додержання платником приписів податкового законодавства, так і до висновку щодо їх порушення. Саме тому в цьому разі це буде підставою, що продовжить процедурне регулювання через сукупність засобів забезпечення податкового обов'язку, вирішення податкових спорів, притягнення до відповідальності порушників.

Аналіз природи процедур податкової звітності має враховувати певну подвійність законодавчого підходу щодо їх упорядкування. Так Податковим кодексом України конструкція податкової звітності враховується як елементом податкового механізму, так і складовою податкового обов'язку. Відповідно до ст. 7 Податкового кодексу України під час встановлення податку обов'язково визначається серед елементів строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку. Водночас податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору [160]. На наш погляд, у першому випадку в значення податкової звітності вкладається насамперед матеріальний зміст, констатуються вимоги до звітної документації. І в цьому значенні звітність є тим елементом податкового механізму, без наявності якого встановлення вимог щодо сплати податку та збору неможливе. В другому випадку податкова звітність охоплює сукупність процедур, що визначають її значення, необхідність і місце в динаміці процедурного регулювання виконання податкового обов'язку.

Переважно звітність пов'язується з діями зобов'язаних і владних осіб щодо підготовки, формування та надання документально підтверджених

даних щодо об'єкта звіту та передача їх у визначеному порядку контролюючому органу для реалізації аналітичних, облікових та контролюючих функцій [106, с. 369]. В цьому сенсі важливо враховувати, що певні правові наслідки в звітних процедурах має саме податкова звітність. Статистична, бухгалтерська звітність не породжує відповідних правових наслідків, але може суттєво впливати на засоби аналізу документації, формування остаточної форми та значення податкової звітності.

Процедури податкової звітності передбачають узгодження дій платника та контролюючого органу. Процедурна опосередкованість впливає на складання, ведення та подання документів платником податків, що свідчать про виконання ним податкового обов'язку, фіксування процесу нарахування податку, визначення його суми, форми та часу перерахування на відповідний казначейський рахунок. Такі дії здійснюються платником самостійно та передаються до контролюючого органу. При цьому хотілося б зробити акцент, що йдеться виключно про інформацію, яка відображається в таких звітах і стосується виключно податкових відносин.

Процедурне регулювання участі контролюючих органів у такій діяльності об'єднує два типи процедур: а) процедури попереднього визначення податкового обов'язку платника за тією інформацією, що знаходиться у розпорядженні податкового органу незалежно від відомостей, які надає платник (переважно це робиться в ході камеральних перевірок); б) процедури аналізу інформації, що надав платник та визначення її співпадіння з висновками процедур попереднього типу. Необхідно враховувати, що такі процедури можуть реалізовуватись як по окремих податках, так і відображати характер процедур звіту по сукупному податковому обов'язку окремого платника. Принципово важливим у цьому разі є визначення моменту з якого виникає обов'язок щодо здійснення звітних податкових процедур. Таким моментом виступає момент закінчення податкового періоду, за який і треба звітувати платнику, а податковому органу проконтролювати відповідність та точність наданої інформації.

Залежно від участі суб'єктів звітних податкових процедур, можна диференціювати звітну документацію на [106, с. 371]: а) розрахункову – звітну (складає платник) – документи в яких фіксується розрахунок та сума податку; б) довідкову (складає платник) – обґрунтовує податкові розрахунки та включає як документи, що необхідні для визначення суми платежу, так і документи довідкового характеру, що не впливають на розрахунок податку; в) облікову (складає платник) – первинні документи бухгалтерського обліку, що узагальнюються за певний період та на підставі яких визначається сума податку, що підлягає сплаті; г) податкові повідомлення (складає податковий орган) – документи, що направляються платнику контролюючими органами з визначенням вимоги сплатити відповідну суму в якості податкового зобов'язання.

Найважливіше значення в процедурному регулюванні податкової звітності має податкова декларація, що є найпоширенішою формою повідомлення відомостей контролюючому органу, відповідно до якої платник звітує про виконання ним податкового обов'язку. Податкова декларація, відповідно до ст. 46 Податкового кодексу України, є документом, що подається платником податків (у тому числі відокремленим підрозділом) контролюючим органам у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата грошового зобов'язання, у тому числі податкового зобов'язання або відображаються обсяги операції (операцій), доходів (прибутків), щодо яких податковим та митним законодавством передбачено звільнення платника податку від обов'язку нарахування і сплати податку та збору, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку, а також суми нарахованого єдиного внеску. Якщо податкова звітність з окремого податку складається наростаючим підсумком, податкова декларація за результатами останнього податкового періоду року прирівнюється до річної податкової декларації. У такому разі річна податкова декларація не подається.

Форма податкової декларації встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику. У такому ж порядку встановлюються форми податкових декларацій з місцевих податків і зборів, що є обов'язковими для застосування їх платниками (податковими агентами). Державні органи, які встановлюють відповідно до цього пункту форми податкових декларацій, зобов'язані оприлюднити такі форми для використання їх платниками податків. У разі необхідності платник податків може подати разом з такою податковою декларацією доповнення до такої декларації, які складені за довільною формою, що вважатиметься невід'ємною частиною податкової декларації. Таке доповнення подається з поясненням мотивів його подання. Платник податків, який подає звітність в електронній формі, подає таке доповнення в електронній формі [160].

Характеристика форми податкової декларації передбачає дві підстави – розмежування форм декларації виходячи з їх видів і засобів подачі інформації та виходячи зі змісту. Стосовно першого критерію (як вже було вказано вище) розмежовується декларація в письмовій та електронній формі. Використовуючи змістовний підхід, усі податкові декларації можна розмежувати на майнові та спеціальні [106, с. 380]. Майнові декларації включають відомості, що надаються зобов'язаною особою та включають інформацію про майно, яке: а) перебуває у власності такої особи; б) може бути джерелом доходів. Спеціальні декларації містять відомості, що надаються платником на вимогу податкового органу щодо джерел та розміру коштів, які витрачені на придбання певного майна.

Форма податкової декларації повинна містити необхідні обов'язкові реквізити та відповідати нормам і змісту відповідного податку та збору. Обов'язкові реквізити включають інформацію, яку повинна містити форма податкової декларації та за відсутності якої документ втрачає значення із настанням передбачених законом юридичних наслідків. До них відносяться [160]: тип документа (звітний, уточнюючий, звітний новий); звітний

(податковий) період, за який подається податкова декларація; звітний (податковий) період, що уточнюється (для уточнюючого розрахунку); повне найменування (прізвище, ім'я, по батькові) платника податків згідно з реєстраційними документами; код платника податків згідно з Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України або податковий номер; реєстраційний номер облікової картки платника податків або серію (за наявності) та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку у паспорті); місцезнаходження (місце проживання) платника податків; найменування контролюючого органу, до якого подається звітність; дата подання звіту (або дата заповнення - залежно від форми); інформація про додатки, що додаються до податкової декларації та є її невід'ємною частиною; ініціали, прізвища та реєстраційні номери облікових карток або інші відомості, визначені в абзаці сьомому цього пункту, посадових осіб платника податків; підписи платника податку - фізичної особи та/або посадових осіб платника податку, засвідчені печаткою платника податку (за наявності).

Податкова декларація подається за звітний період в установлені строки контролюючому органу, в якому перебуває на обліку платник податків [160]. Платник податків зобов'язаний за кожний встановлений звітний період, в якому виникають об'єкти оподаткування, або у разі наявності показників, які підлягають декларуванню, подавати податкові декларації щодо кожного окремого податку, платником якого він є. Податкова декларація подається за вибором платника податків, в один із таких способів: а) особисто платником податків або уповноваженою на це особою; б) надсилається поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення; в) засобами електронного зв'язку в електронній формі [176; 177].

Прийняття податкової декларації є обов'язком контролюючого органу. Реалізація цього обов'язку не передбачає будь-якої попередньої перевірки та

в переважній більшості випадків здійснюється через канцелярію контролюючого органу. Під час прийняття податкової декларації уповноважена посадова особа контролюючого органу, в якому перебуває на обліку платник податків, зобов'язана перевірити наявність і достовірність заповнення всіх обов'язкових реквізитів [160]. Інші показники, зазначені в податковій декларації платника податків, до її прийняття перевірці не підлягають. За умови дотримання платником податків вимог посадова особа контролюючого органу, в якому перебуває на обліку платник податків, зобов'язана зареєструвати податкову декларацію платника датою її фактичного отримання контролюючим органом.

Відмова посадової особи контролюючого органу прийняти податкову декларацію з будь-яких не визначених причин (висунення будь-яких не визначених цією статтею передумов щодо такого прийняття (включаючи зміну показників такої податкової декларації, зменшення або скасування від'ємного значення об'єктів оподаткування, сум бюджетних відшкодувань, незаконного збільшення податкових зобов'язань тощо)) забороняється.

У разі отримання відмови контролюючого органу у прийнятті податкової декларації платник податків має право: а) подати податкову декларацію та сплатити штраф у разі порушення строку її подання; б) оскаржити рішення контролюючого органу [160]. У разі якщо в установленому законодавством порядку буде встановлено факт неправомірної відмови контролюючим органом (посадовою особою) у прийнятті податкової декларації, остання вважається прийнятою у день її фактичного отримання контролюючим органом.

Податкові декларації подаються за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює [160]:

а) календарному місяцю (у тому числі в разі сплати місячних авансових внесків) – протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця;

б) календарному кварталу або календарному півріччю (у тому числі в разі сплати квартальних або піврічних авансових внесків) – протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя);

в) календарному року, крім випадків, передбачених підпунктом 49.18.4 цього пункту – протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року;

г) календарному року для платників податку на доходи фізичних осіб, у тому числі самозайнятих осіб, – до 1 травня року, що настає за звітним;

г) календарному року для платників податку на прибуток (у тому числі платників частини чистого прибутку (доходу)), для податкової декларації (у тому числі розрахунку частини чистого прибутку (доходу), дивідендів на державну частку), яка розраховується наростаючим підсумком за рік, - протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року;

д) календарному року для платників дивідендів на державну частку (у тому числі господарських товариств, корпоративні права яких частково належать державі, та господарських товариств, 50 і більше відсотків акцій (часток, паїв) яких належать господарським товариствам, частка держави в яких становить 100 відсотків, які не прийняли рішення про нарахування дивідендів до 1 травня року, що настає за звітним) для розрахунку частини чистого прибутку (доходу), дивідендів на державну частку - до 1 липня року, що настає за звітним;

е) якщо платник податків ліквідується чи реорганізується (у тому числі до закінчення податкового (звітного періоду), декларація з рентної плати, екологічного податку, місцевих податків і зборів може подаватися за податковий (звітний) період, на який припадає дата ліквідації чи реорганізації, до закінчення такого звітного періоду.

1.4. Деліктні податкові процедури

Процедури податкового контролю характеризуються видовими особливостями реалізації контролюючих функцій в цілому. Узагальнюючи функції податків можна виділити три основні: фіскальна, розподільча та контролююча [119, с. 104–109]. Більш того, контролююча функція є наскрізною для всіх фінансово-правових інститутів і підгалузей. Саме тому аналіз процедур податкового контролю можна було б зосередити на з'ясуванні загальних рис реалізації контрольних засобів у фінансово-правовому регулюванні в цілому і враховуючи це, обґрунтувати саме особливості податкового характеру.

Головною особливістю процедур податкового контролю в порівнянні з фінансовим контролем є більш вузька сфера реалізації. Об'єктом фінансового контролю є кругообіг публічних коштів, який включає формування, розподіл та використання їх [101, с. 52–64]. Таким чином, предметна орієнтованість сукупності фінансово-правових норм пов'язується із гарантуванням динаміки в кругообігу публічних фінансів. Водночас предмет податково-правового впливу значно вищий і охоплює відносини, що складають лише частину відносин першої стадії руху публічних коштів.

Характеризуючи природу контролю треба враховувати дві концепції, які склалися щодо визначення його місця в регулюванні таких відносин. З одного боку, контроль розглядають як останню четверту стадію кругообігу публічних фінансів, з іншого – є достатньо вагомим аргументів і стосовно того, що контролюючі функції реалізуються на кожній зі стадій. На наш погляд, останній підхід більш обґрунтований. Зрозуміло, якби йшлося про наявність інституту або підгалузі, що запроваджуючи ті чи інші контролюючі засоби формувала б певний єдиний знаменник для всіх фінансово-правових складових, але такого немає. Більш того, інститут фінансового контролю зазвичай аналізується як сукупність бюджетних, податкових, валютно-правових норм тощо. Навіть посилення та доведення вихідних конструкцій,

що регулюють засади галузевого фінансового контролю робляться через інституційні (бюджетні, податкові тощо) механізми.

До того ж такий підхід відбивається і в державній позиції щодо врегулювання контрольних відносин. Під кожен етап руху публічних фінансів державою створено відповідний контролюючий орган: формування публічних коштів – податкові органи; розподілення публічних коштів – казначейські органи; витрачання публічних коштів – органи державного аудиту. Саме це і характеризує, на наш погляд, контролюючі відносини як наскрізні відносини, що характеризуються однорідністю лише на рівні окремих підгалузей чи інститутів, але не мають єдиної фінансово-правової галузевої однорідності.

Процедури податкового контролю розповсюджуються лише на першу стадію такого кругообігу та займають основне місце в регулюванні надходження коштів від сплати податків і зборів до доходних частин бюджетів [102, с. 16]. Ба більше, доходні частини бюджетів формуються не лише за рахунок надходжень від податків і зборів, але й за рахунок неподаткових надходжень, доходів від операцій з капіталом, офіційних трансфертів [26]. Отож треба розмежовувати предмет регулювання сукупністю норм, що регулюють формування доходів бюджетів (публічні доходи) та сукупністю норм, що впорядковують надходження коштів від сплати податків і зборів (податкове право).

Отже, процедури податкового контролю можна розглядати як процедури спеціального публічного контролю, що «... здійснюються як діяльність податкових органів та їх посадових осіб із забезпечення законності, фінансової дисципліни та доцільності при мобілізації грошових коштів і пов'язаних із ними матеріальних засобів у централізовані і децентралізовані публічні фонди» [106, с. 383]. Саме так визначає податковий контроль і законодавець, наголошуючи, що він складає систему заходів, які вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову

політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [160].

З огляду на це, можна виділити декілька принципів рис у процедурному регулюванні здійснення контролю в податкових відносинах:

а) спеціальний характер, який поєднує спеціальність щодо суб'єктного складу (контроль здійснюють спеціально уповноважені державою органи) та спеціальність об'єкта (доходи централізованих та децентралізованих публічних фондів); б) в основі процедурного регулювання знаходиться контроль за дисципліною в сфері оподаткування; в) чітке поєднання фіскальної та розподільчої спрямованості, що передбачає розподілення податків між різними видами бюджетів ще на стадії сплати цих податків та їх зарахування; г) характеризується матеріально-грошовою спрямованістю, бо об'єктом контрольних процедур є не лише грошові надходження, а й майно, що або лежить в основі визначення податкового обов'язку (об'єкт оподаткування) , або виступає одним із засобів забезпечення виконання податкового обов'язку (податкова застава, податковий арешт майна); г) контрольні процедури передбачають узгодження активних дій як контролюючого, так і підконтрольного суб'єкта.

Процедурне регулювання реалізації контрольної функції оподаткування спирається на вихідні теоретичні конструкції щодо характеристики змісту контрольного процесу [37, с. 69–70], який передбачає в якості складових елементів його динаміки встановлення фактичного виконання управлінського рішення; оцінювання результатів перевірки; ухвалення ефективних рішень відповідно до ситуації; забезпечення своєчасного і точного виконання рішень контролюючого суб'єкта. Подібні етапи контрольного процесу формують засади проведення перевірок у сфері оподаткування. Це розкривається через стадії контрольно-процесуальної діяльності, що «... передбачають:

1) організаційно-підготовчі дії; 2) визначення фактичних обставин справи та аналіз відповідності їх нормативному припису; 3) вироблення й ухвалення рішення...; 4) виконання рішення, прийнятого за підсумками контрольних дій» [106, с. 386].

Процедурне забезпечення реалізації контролюючих функцій в сфері оподаткування об'єднує три типи стадій: а) підготовча (пов'язана з визначенням підконтрольного суб'єкта, об'єкта контролю, термінів проведення перевірок та їх мету); б) безпосередньо контролююча (об'єднує як безпосередньо виконання контролюючих дій, так і оформлення, фіксацію результатів податкової перевірки); в) наслідки податкової перевірки (характеризується поєднанням відносин відповідальності щодо правопорушення та коригування поведінки і дій як контролюючого, так і контрольованого суб'єктів).

Враховуючи те, що в основі податкового регулювання лежить не лише повне, але й своєчасне надходження коштів від сплати податків і зборів, в основі класифікації процедур податкового контролю переважно має бути часовий критерій. Попередні процедури податкового контролю охоплюють діяльність контролюючих органів щодо з'ясування необхідності проведення таких заходів і визначення їх мети. Поточні контролюючі процедури реалізуються або паралельно, або за підсумками проведення контролю за поведінкою зобов'язаної особи. Наступні процедури контролю зосереджені на перевірці додержання особою, яку контролюють, висновків і рішень, що були прийняті в ході контролюючих заходів.

Обрання методу податкового контролю залежить від суб'єктного складу контролюючих відносин, об'єкта контролю, мети та завдань контролюючих дій. Такі методи охоплюють сукупність прийомів і засобів здійснення контролюючих дій, реагування на них контрольованого суб'єкта. Податковий контроль здійснюється шляхом [160]: а) ведення обліку платників податків; б) інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів; в) перевірок та звірок, а також перевірок щодо дотримання

законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин; г) моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків; г) обліку та моніторингу діяльності фінансових агентів.

Процедури забезпечення виконання податкового обов'язку передбачають використання традиційних міжгалузевих конструкцій. В цьому випадку можна говорити про залучення класичних цивільно-правових інструментів для забезпечення виконання зобов'язань (застава, арешт майна, пеня). Водночас необхідно враховувати, що публічно-правова природа податкових відносин накладає й певну специфічність як на характер таких засобів забезпечення виконання податкового обов'язку, так і на процедури їх реалізації. Забезпечувальні механізми як у публічному, так і в приватному врегулюванні відображають реалізацію певних завдань [106, с. 321]: а) вони виступають як виняткові заходи формування у зобов'язаної особи зацікавленості у виконанні належним чином притаманного їй обов'язку; б) стосуються не лише особи щодо якої вони застосовуються, але й інших осіб, які прогнозують та будують свою поведінку залежно від досвіду інших платників; в) застосування забезпечувальних засобів пов'язується не з невиконанням обов'язку, а з певним відхиленням від належної поведінки, затримкою у виконанні; г) засоби забезпечення виступають відповідним додатковим обтяженням зобов'язаних осіб.

Дійсно, перераховані вище характерні риси, що визначають зміст забезпечувальних заходів, мають міжгалузеве значення. Водночас, формуючи податково-правові конструкції, процедурне регулювання гарантує виокремлення саме податкових особливостей в реалізації таких інструментів [106, с. 322–323]: а) інструменти забезпечення виконання податкового обов'язку стосуються виключно сплати податків і зборів, податкового боргу. Тобто вони орієнтовані на забезпечення надходження коштів до бюджетів як центральної складової податкового обов'язку. Щодо обов'язків по обліку та

звітності, то використання забезпечувальних заходів здійснюється дуже опосередковано; б) в основі процедурного регулювання застосування засобів забезпечення знаходяться додаткові гарантії контролюючих органів, на підставі яких і формуються засоби впливу на поведінку зобов'язаної особи, що примушують її до повного виконання податкового обов'язку; в) якщо податкові процедури в цілому мають забезпечувати повне та своєчасне надходження податків і зборів до доходних частин бюджетів, то процедурне упорядкування реалізації засобів забезпечення виконання податкового обов'язку вже не стосується своєчасності. Підставою їх застосування є саме несвоєчасна сплата податків і зборів. Тобто застосування таких засобів може гарантувати повну сплату податку, але навряд чи у встановлені терміни; г) система гарантій забезпечувальних засобів спирається на виключне положення уповноваженої сторони податкових відносин – держави, територіальних громад, податкових органів; г) процедури забезпечення виконання податкового обов'язку передбачають в якості об'єкта як гроші, так і майно платника. В цьому й полягає певна особливість, бо класичні податкові відносини в якості сфери впливу виділяють саме грошову складову в податковому регулюванні, бо податки – це завжди гроші. Забезпечувальні податкові процедури в якості мети поєднують дві складові: надходження коштів безпосередньо від податків, що не були сплачені та надходження коштів, що гарантують компенсацію втрат бюджетів при несвоєчасному надходженні податків і зборів.

Підставами застосування засобів забезпечення виконання податкового обов'язку може бути як несплата або несвоєчасна сплата платником податків і зборів, так і проведення податкової перевірки. Стосовно останньої підстави, важливо розмежовувати податкову перевірку, що проводиться або планово, або відповідно до отриманих відомостей щодо факту порушення податкового законодавства та податкову перевірку, що проводиться у зв'язку з припиненням діяльності зобов'язаної особи. Перший різновид такої перевірки фактично визначає підстави, що пов'язані з порушенням законодавства, тоді

як останній різновид не визначає якихось варіантів застосування несприятливих наслідків для зобов'язаної особи. Він передбачає їх можливими, але не необхідними.

Видові особливості процедурного регулювання застосування засобів забезпечення виконання податкового обов'язку надають можливість виділити:

1) податкова застава. Одним із найпоширеніших засобів забезпечення виконання податкового обов'язку є податкова застава. Важливо зауважити, що підставою застосування цього засобу є наявність боргових зобов'язань. Саме наявність податкового боргу є початком процедур щодо передачі майна платника в податкову заставу. Право податкової застави не потребує письмового оформлення. Право податкової застави виникає: а) у разі несплати у строки, встановлені законодавством, суми грошового зобов'язання, самостійно визначеної платником податків у податковій декларації; б) у разі несплати у строки, встановлені законодавством, суми грошового зобов'язання, самостійно визначеної контролюючим органом; в) у разі розстрочення, відстрочення грошового зобов'язання чи податкового боргу. Право податкової застави поширюється на будь-яке майно платника податків, яке перебуває в його власності (господарському віданні або оперативному управлінні) [160].

При використанні цього засобу забезпечення майно може залишатися у платника або іншої зобов'язаної особи, чи передаватися на зберігання. Останнє передбачає дві умови. При цьому, на зберігача покладаються всі обов'язки із забезпечення схоронності покладеного майна, а за платником залишається право перевірки документального оформлення та фактичної наявності закладеного майна. До того ж принциповим виявляється те, що таке майно не виключається абсолютно з господарського обігу. З ним можуть здійснюватися будь-які угоди, але виключно за згодою контролюючого органу, який забезпечує погашення податкового боргу через режим податкової застави.

Право податкової застави поширюється на будь-які активи платника податків, що перебували в його власності або щодо яких він набуде таке право

в майбутньому [106, с. 326–333]. За цих обставин реалізація процедур реєстрації майна, що переходить до податкової застави, відбувається платником на безоплатних засадах. У ході реалізації процедури реєстрації податкової застави важливою є проблема визначення суми податку, гарантування надходження якої треба забезпечити таким інструментом. За такої умови не може бути абсолютного співпадіння суми податкового боргу та суми забезпечення, оскільки остання включає: а) суму податку, що полягає сплаті; б) суму донарахувань, що пов'язані з несвоєчасним або неповним виконанням податкового обов'язку; в) суму витрат, що об'єднують витрати на зберігання майна, що перебуває в заставі та інших витрат щодо забезпечення стягнення.

Майно, на яке поширюється право податкової застави, оформлюється актом опису [160]. До акта опису включається ліквідне майно, яке можливо використати як джерело погашення податкового боргу. Опис майна у податкову заставу здійснюється на підставі рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, що пред'являється платнику податків, який має податковий борг.

2) адміністративний арешт. Процедури адміністративного арешту майна платника податків застосовуються як наслідок невиконання податкового обов'язку та виступають винятковими способами забезпечення виконання платником податків його обов'язків. Арешт майна може бути застосовано, якщо з'ясується одна з таких обставин [160]: а) платник податків порушує правила відчуження майна, що перебуває у податковій заставі; б) фізична особа, яка має податковий борг, виїжджає за кордон; в) платник податків відмовляється від проведення документальної або фактичної перевірки за наявності законних підстав для її проведення або від допуску посадових осіб контролюючого органу; г) відсутні дозволи (ліцензії) на здійснення господарської діяльності; г) відсутня реєстрація особи як платника податків у контролюючому органі, якщо така реєстрація є; д) платник податків відмовляється від проведення перевірки стану збереження майна, що

перебуває у податковій заставі; е) платник податків не допускає податкового керуючого до складення акта опису майна, що передається в податкову заставу; є) платник податків відмовляється від проведення інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів (зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки); ж) нерезидент розпочинає та/або здійснює господарську діяльність через постійне представництво на території України без взяття на податковий облік, що підтверджується актом перевірки.

Арешт майна полягає у забороні платнику податків учиняти щодо свого майна, що підлягає арешту, дії. Арешт може бути накладено контролюючим органом на будь-яке майно платника податків, крім майна, на яке не може бути звернено стягнення відповідно до закону, та кошти на рахунку платника податків. Фактично такий різновид забезпечувальних заходів виступає як накладення обмежень на розпорядження майном. При цьому немає різниці хто в цей час управляє цим майном: платник, його представник або податковий агент. Особливості процедур адміністративного арешту майна характеризуються наступними моментами [106, с. 348]: а) стосуються виключно майна, що належить платнику. Майно, що перебуває в користування платника не може розглядатися як об'єкт цих забезпечувальних заходів; б) в основі початку процедур адміністративного арешту обов'язково має бути рішення уповноваженого органу; в) реалізація адміністративного арешту пов'язується зі спеціальними підставами, що характеризують можливість певних учинків зобов'язаної особи (зникнути, приховати майно тощо).

Процедурне регулювання реалізації арешту майна передбачає два режими: 1) повний – передбачає повну заборону платнику податків на реалізацію прав щодо розпорядження або користування його майном. У цьому випадку ризик, пов'язаний з втратою функціональних чи споживчих якостей такого майна, покладається на орган, який прийняв рішення про таку заборону; 2) умовний – обмеження платника податків щодо реалізації прав власності на таке майно, що полягає в обов'язковому попередньому отриманні дозволу керівника контролюючого органу на здійснення платником податків

будь-якої операції з таким майном. Зазначений дозвіл може бути виданий керівником контролюючого органу, якщо за висновком податкового керуючого здійснення платником податків окремої операції не призведе до збільшення його податкового боргу або до зменшення ймовірності його погашення [160];

3) пеня. Традиційно розглядається як засіб забезпечення. Водночас чинне податкове законодавство закладає певну колізію щодо застосування цього інструмента. Відповідно до п. 111.2 ст. 111 Податкового кодексу України фінансова відповідальність може застосовуватися у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені. Тобто законодавець прирівнює штраф до пені та розглядає їх як форми несприятливого впливу на платника. Підставою цього є скоєння правопорушення. Якщо це так стосовно застосування штрафу, то пеня є не наслідком правопорушення, а засобом забезпечення виконання податкового обов'язку. Більш того, пеня як засіб забезпечення виконання податкового обов'язку передбачає поєднання добровільних та примусових засобів [106, с. 347]. Із огляду на це, треба розрізняти сплату пені та стягнення пені, що має відобразитись у черговості погашення зобов'язань по податковому боргу.

Приватно-правове регулювання виходить із характеристики природи пені як форми неустойки [106, с. 342–343]. Процедури нарахування пені передбачають урахування її змістових особливостей. По-перше, підставою початку такої процедури є ненадходження коштів від податків, відповідно до моменту визначеного в законодавстві. По-друге, пеня виступає виключно у грошовій формі. По-третє, процедури реалізації пені зумовлюють участь спеціального кола суб'єктів (як платника, так і його представників). Стосовно ж податково-правового значення пені, то вона пов'язується з визначенням грошової суми, яку платник зобов'язаний перерахувати у випадку прострочення сплати податку чи збору. Це і є підставою її нарахування. Нарухування пені розпочинається [160]:

- а) при нарахуванні контролюючим органом податкового зобов'язання, не пов'язаного з проведенням перевірки;
- б) при нарахуванні контролюючим органом грошового зобов'язання, визначеного за результатами перевірки;
- в) при нарахуванні контролюючим органом за результатами перевірки податкового зобов'язання, у разі виявлення його заниження;
- г) при нарахуванні суми грошового зобов'язання, визначеного платником податків або податковим агентом;
- г) при виявленні контролюючим органом за результатами перевірки заниження податковим агентом податкового зобов'язання при нарахуванні (виплаті) оподатковуваного доходу на користь нерезидентів або інших платників податків;
- д) у випадку несвоєчасного повернення надміру/помилково сплачених платежів, а також несвоєчасного відшкодування сум податку на додану вартість.

Процедура нарахування пені не є одномоментною і може тривати певний час. Визначивши вище момент початку такої процедури, треба також акцентувати увагу й на моменті закінчення процедури її нарахування. Такою підставою є [160]:

- а) день зарахування коштів на відповідний рахунок органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів на відповідний рахунок платника податків;
- б) день проведення взаєморозрахунків непогашених зустрічних грошових зобов'язань відповідного бюджету перед таким платником податків;
- в) день запровадження мораторію на задоволення вимог;
- г) прийняття рішення щодо скасування або списання суми податкового боргу (його частини).

Ідеальний розвиток процедурного регулювання податкових відносин має виходити з такого розвитку подій, коли платником чітко та своєчасно виконується податковий обов'язок. Саме з цього виходить побудова системи

доюрисдикційних процедур [120, с. 31–32]. Вони пов'язані вже з виникненням конфлікту, але намаганням його вирішення в тому ж суб'єктному складі, який і характеризував процедурне регулювання до цього (платник та контролюючий орган), але без залучення суду. Конфлікт, на який спрямоване процедурне регулювання, долається шляхом сумісних дій учасників спору, узгодження їх позицій.

Адміністративні процедури вирішення податкових спорів. Аналізуючи процедурні засади в регулюванні податкових спорів, треба чітко розмежовувати два їх типи: адміністративні та судові. Розбіжності цих видів процедур характеризуються наступним:

а) характером законодавства: адміністративне відбувається на підставі норм Податкового кодексу України, судове – за рахунок використання приписів Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України;

б) суб'єктним складом: адміністративне передбачає участь платника та контролюючого органу, тоді як судове – платника, контролюючого органу та суду;

в) характером примусу: адміністративне – обумовлює розв'язання спору в межах організаційної структури владного органу; судове вирішення податкового спору характеризується участю незалежного суб'єкта, який не представляє жодної сторони такого спору.

Адміністративні процедури розв'язання податкових спорів характеризуються певними особливими рисами. По-перше, в їх основі є вільне волевиявлення платника, тобто ініціювання подібного розв'язання податкового спору здійснюється на добровільних засадах. По-друге, застосовуються як процедури, що передують безпосередньому застосуванню примусу. По-третє, спрямовані на таке узгодження інтересів і позицій платника та контролюючого органу, завдяки якому може бути досягнуто рішення, що задовольняє обидві сторони та вирішений податковий конфлікт.

По-четверте, предметом розгляду є суми як несплачених податків, так і суми донарахувань.

Об'єктом оскарження в режимі адміністративного узгодження виступають як акти контролюючого органу, так і поведінка посадових осіб, які їх представляють. У переважній більшості випадків йдеться про дії останніх у ході проведення податкових перевірок. «... Оскарження в режимі адміністративного узгодження здійснюється через процедурне регулювання, що може призвести як до прийняття позицій платника податків податковим органом, так і навпаки, тобто до ситуації, коли одна сторона спору знайшла достатні аргументи для того аби переконати іншу й таким чином усунути конфліктну ситуацію» [106, с. 411].

Початок процедури оскарження рішення контролюючого органу пов'язується з моментом, коли платник податків вважає, що: а) контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання; б) прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі повноважень контролюючого органу. Скарга подається до контролюючого органу вищого рівня в письмовій або електронній формі протягом 10 робочих днів. Цей термін рахується з дня, що настає за днем отримання платником податків податкового повідомлення-рішення або іншого рішення контролюючого органу, що оскаржується [160].

Скарги на рішення територіальних органів центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, подаються до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику. Принципово важливим у цій ситуації є те, що під час процедури адміністративного оскарження обов'язок доведення покладається на контролюючий орган. Саме ця обставина є принциповою в зміні податкового законодавства при прийнятті Податкового кодексу України в 2010 році. Контролюючий орган, який розглядає скаргу платника податків, зобов'язаний прийняти вмотивоване рішення та надіслати його протягом 20 календарних днів, наступних за днем отримання скарги, на адресу платника податків

засобами поштового зв'язку [160]. Рішення контролюючого органу може бути надано платнику й безпосередньо, але обов'язково під розписку.

Скарга вважається повністю задоволеною на користь платника податків: а) якщо вмотивоване рішення за скаргою платника податків не надсилається платнику податків протягом 20-денного строку; б) якщо рішення керівника контролюючого органу про продовження строків її розгляду не було надіслано платнику податків до закінчення 20-денного строку. Рішення центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, та рішення центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну митну політику, прийняті за розглядом скарги платника податків, є остаточними та не підлягають подальшому адміністративному оскарженню, але можуть бути оскаржені в судовому порядку. При цьому грошове зобов'язання, самостійно визначене платником податків, не підлягає оскарженню взагалі.

Момент закінчення процедури адміністративного оскарження пов'язується з: днем, наступним за останнім днем строку, передбаченого для подання скарги; днем отримання платником податків рішення відповідного контролюючого органу про повне задоволення скарги; днем отримання платником податків рішення центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику; днем отримання платником податків рішення центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну митну політику; днем звернення платника податків до контролюючого органу із заявою про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань, що оскаржувалися [160].

День закінчення процедури адміністративного оскарження вважається днем узгодження грошового зобов'язання платника податків. Необхідно враховувати, що послідовність процедурного вирішення податкового спору немає зворотної сили. Так, якщо платник вирішив звернутись безпосередньо до суду відразу й отримав рішення, то він має чітко розуміти, що рішення контролюючого органу, оскаржене в судовому порядку, не підлягає адміністративному оскарженню. Процедура адміністративного оскарження

вважається досудовим порядком вирішення спору. При зверненні платника податків до суду з позовом щодо визнання протиправним та/або скасування рішення контролюючого органу, грошове зобов'язання вважається неузгодженим до дня набрання судовим рішенням законної сили [160].

Судові процедури вирішення податкових спорів. Принципові особливості судових процедур при вирішенні податкових спорів пов'язані принаймні з декількома моментами. По-перше, регулюються на межі галузевих законодавств. Із одного боку, задіяні норми податкового законодавства, а з іншого – норми, що впорядковують процедури та відносини в умовах адміністративного судочинства. По-друге, принципові зміни стосуються суб'єктного складу. Якщо всі процедури, що відбувались до цього були пов'язані з реалізацією правосуб'єктності учасників податкових відносин (контролюючі органи та зобов'язані особи), то в умовах процедурного регулювання судового етапу вирішення податкових спорів додається третій учасник – суд, який не є безпосереднім суб'єктом податкових правовідносин. По-третє, судові процедури передбачають подвійний характер підстав виникнення. З одного боку, їм може передувати реалізація процедурного регулювання в адміністративному режимі. Але при недосягненні результату адміністративна процедура може замінитися на судову. З іншого боку, при виникненні конфлікту в податкових відносинах платник може звертатися відразу до суду минуючи адміністративні процедури оскарження. По-четверте, в умовах судових процедур обов'язок доведення покладається на контролюючі органи, тобто узагальнене звернення платника до суду не встановлює за ним обов'язку доказування, а це покладається на податкові органи. Не можна виключати неможливості надання доказів контролюючим органом. Але при цьому він має повідомити де вони знаходяться, а суд посприяти їх залученню до справи. По-п'яте, судові процедури передбачають активну роль суду, що обумовлює не просто участь суду як арбітра, а його активну поведінку. Оцінюючи матеріали та докази, що надані сторонами, суд має право витребувати докази з власної ініціативи [89]. За такої умови

реалізація подібного права суду кореспондується з обов'язком суб'єкта владних повноважень надавати всі наявні у нього документи та матеріали, що можуть фігурувати як докази у справі.

Стосовно останнього. Важливо зауважити, що подібний акцент з'явився в процедурному впорядкуванні судового вирішення податкових спорів саме з прийняттям Кодексу адміністративного судочинства України [106, с. 436–438]. Дійсно, певним чином це можна вважати революційним кроком, що принципово змінив судове процедурне регулювання податкових правовідносин. Справа в тому, що за господарським судочинством суд мав виходити лише з того, що вважав за доцільне надати суб'єкт владних повноважень [38]. Зрозуміло, що контролюючий орган перебуваючи в ролі суб'єкта спору реалізовував це за власним бажанням, що відбувалося і в блокуванні можливостей зобов'язаних осіб отримати докази для доведення своєї позиції (наприклад, вилучення первісної документації). Саме тому подібна трансформація ролі учасника спору призвела до появи більш збалансованої форми вирішення податкового спору судами.

Охоронні податкові процедури. В цьому випадку подібний тип процедур обумовлюється нормативними та фактичними обставинами юридичної відповідальності в податковій сфері [106, с. 439–440]. Нормативність підстав забезпечується наявністю відповідних норм, що гарантують відповідальність у цій сфері відносин. Тобто в такий спосіб закладається теоретична модель, можливість оцінки поведінки особи, що може призвести до несприятливих наслідків. Фактичні підстави відповідальності вже ініціюють процедурне регулювання настання таких несприятливих наслідків. Отож теоретична конструкція нормативних підстав оживає в фактичних, ураховуючи особливі риси суб'єкта, ситуації та коригуючи настання цих несприятливих наслідків.

Ст. 111 Податкового кодексу України встановлює відповідальність за порушення законів із питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Не можна

вважати, що цією статтею закріплено безапеляційно досконалі підстави вихідних засад реалізації охоронних податкових процедур.

По-перше, нею закріплено, що за порушення законів із питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова; адміністративна; кримінальна [160]. Виникає щонайменше два заперечення: а) чи доцільно в Податковому кодексі нагадувати про адміністративну та кримінальну відповідальності, що регулюються іншими кодексами та галузями; б) чи відповідає змісту проголошення та визначення в цьому випадку «фінансової» відповідальності. Справа в тому, що фінансово-правове регулювання включає бюджетне, податкове, валютне тощо впорядкування відносин. Поява конструкції фінансової відповідальності має включати тоді всі ці складові та гарантувати їх регулювання Податковим кодексом України. Але це не так. Саме тому, на наш погляд, більш послідовне в цій ситуації було б визначення податкової відповідальності, а не фінансової.

По-друге, п. 111.2 ст. 111 Податкового кодексу України визначає, що фінансова відповідальність, яка встановлюється згідно з іншими законами, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, може застосовуватися у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені. Тобто засобами фінансової відповідальності в такій ситуації розглядається і штраф, і пеня. Водночас не можна не враховувати того, що це різні за юридичною природою інструменти. Штраф – це санкція, пеня – це засіб забезпечення виконання податкового обов'язку. В редакції чинного податкового законодавства вони обидва постають санкціями, що не виключає абсолютно логічної аргументації в позові до адміністративного суду платника щодо порушення ст. 61 Конституції України, відповідно до якої ніхто не може бути двічі притягнений до юридичної відповідальності одного виду за одне й те саме правопорушення [92], а подібна редакція ст. 111 Податкового кодексу України якраз і закріплює таку конструкцію.

Підставою реалізації охоронних податкових процедур є оцінка поведінки особи, що зумовлює відповідальність. Остання характеризує поведінку як передбачене законом суспільно-небезпечне діяння, що має певні юридичні ознаки. До таких ознак відноситься: суспільна небезпека, протиправність, винна поведінка, караність. Саме з цих підстав і визначено податкове правопорушення як протиправне, винне діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (в тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів. Притягнення фізичної або юридичної особи до фінансової відповідальності за податкове правопорушення, не передбачає презумпції наявності вини фізичної особи чи посадових (службових) осіб юридичної особи у випадках притягнення до юридичної відповідальності інших видів та не звільняє від обов'язку її доведення в порядку, передбаченому законом [160].

Принципово важливим у системі охоронних податкових процедур є визначення кола осіб щодо яких мають наставати несприятливі наслідки та особливості режимів їх реалізації. Відповідно до п. 110.1 ст. 110 Податкового кодексу України платники податків, податкові агенти несуть фінансову відповідальність за вчинення податкових правопорушень. Тобто законодавець у цій ситуації диференціює як безпосередньо осіб у яких виникає податковий обов'язок і які мають його виконувати, так і осіб, які виконують функції представництва щодо виконання податкового обов'язку платника за його кошти. Важливо також, що реалізація охоронних податкових процедур пов'язується з міжгалузевим впливом на реалізацію цієї ситуації. Фізична особа-платник податку несе фінансову відповідальність за умови наявності на момент учинення податкового правопорушення повної цивільної дієздатності [160]. Отож ідеться про опосередкований вплив на регулювання податковими засобами цивільно-правових інструментів. Зрозуміло, що не може породжувати будь-які правові наслідки визнання особи недієздатною. Цікавий і наступний акцент, відповідно до якого юридична особа-платник податку несе фінансову відповідальність за вчинення податкових правопорушень її

відокремленими підрозділами [160]. Це пов'язується з тим, що подібний припис трансформує конструкцію визначеності платника. В ст. 15 Податкового кодексу України до платників податків віднесено фізичних осіб, юридичних осіб та відокремлені підрозділи юридичних осіб, що закріплює три суб'єкта податкових відносин. Охоронні податкові процедури в якості суб'єктів впливу закріплюють два типи учасників: фізичних осіб та юридичних осіб. Відокремлені ж підрозділи юридичних осіб розглядаються в цьому випадку як внутрішня складова юридичної особи, що не передбачає якихось спеціальних режимів притягнення їх до відповідальності.

Висновки до розділу 1

У процесі дослідження правової природи податкових процедур, були зроблено наступні висновки:

1. Правові засоби впорядкування поведінки учасників відносин передбачають динамічну складову, адже саме через них забезпечуються засади організації поведінки учасників відповідних галузевих відносин. Матеріальний припис щодо організації дій чи бездіяльності суб'єкта реалізується виключно через відповідне процедурне забезпечення.

2. Матеріальна складова податкового регулювання передбачає упорядкування відносин щодо податків і зборів як сукупності грошей, але метою податково-правового регулювання є не стале накопичення коштів за рахунок податків і зборів, а забезпечення відповідної динаміки цих відносин.

3. Податкове регулювання набуває своєї специфічності через галузеве обрамлення, особливості методів і мети такого регулювання однорідною сукупністю правових норм. При цьому однорідність зовсім не передбачає зачиненості в податковому регулюванні, адже виникають ситуації, коли правовий вплив здійснюється за рахунок сумісної участі декількох галузевих інструментів.

4. Сплата податків і зборів передбачає не формування грошового фонду (доходної частини бюджету) та збереження грошей, а таке формування централізованих грошових фондів за рахунок цих платежів, яке характеризується принципом своєчасності. В цьому сенсі під своєчасністю треба розуміти дві складові: а) своєчасність сплати, тобто кошти за рахунок яких формуються бюджети (переважно це і є податки та збори) мають бути сплачені не лише повною мірою, але й сплачені своєчасно. Адже своєчасне надходження коштів від сплати податків і зборів (наприклад, щомісячно) гарантує своєчасне задоволення першочергових завдань і функцій держави (сплата пенсій, заробітних плат робітникам бюджетної сфери тощо); б) своєчасність витрачання, що передбачає коригування режиму публічних видатків, коли своєчасність пов'язується зі своєчасним виділенням коштів на публічні потреби та забезпеченням їх цільового витрачання.

5. Системне узгодження матеріального та процедурного в податковому регулюванні пов'язане з трьома конструкціями: 1) особливостями предмета регулювання; 2) складом податкового механізму; 3) змістом та складовими податкового обов'язку.

6. Предмет податкового регулювання охоплює сукупність суспільних відносин, які забезпечують надходження коштів від сплати податків і зборів до централізованих публічних фондів. Характеризуючи предмет податкового права потрібно виокремити такі особливості: 1) ним є не правовідносини, а суспільні відносини; 2) відносини оподаткування можуть виникнути лише стосовно тих платежів, що закріплені в законі, тобто тих, які вже мають правове оформлення; 3) безпосередньо предметом правового впливу є ті відносини, що виникають і реалізуються в процесі організації діяльності учасників податкових відносин; 4) предмет податково-правового регулювання охоплює тільки ті відносини, які характеризуються критерієм однорідності, що власне й формує межі відповідної галузі чи підгалузі права. Проте однорідність зовсім не передбачає зачиненості в податковому

регулюванні. Виникають ситуації, коли правовий вплив здійснюється за рахунок сумісної участі декількох галузевих інструментів.

7. Проблема комплексності стосується як безпосередньо механізмів, що виражають зміст тієї чи іншої категорії, так і правових засобів, які їх гарантують. Комплексність формує загальні засади впливу на певне явище, яке може бути предметом регулювання декількох галузей права. Вона розглядається: а) у вузькому значенні, що буде охоплювати системний вплив однорідних інституційних чи підгалузевих норм; б) не можна виключати створення ефективних правових механізмів і за рахунок міжінституційного чи міжпідгалузевого впливу; в) міжгалузева комплексність може виходити як і з об'єднання правового впливу однотипних галузей права (публічних: конституційне, фінансове, кримінальне), так і з галузей, що використовують різні методи регулювання (публічних та приватних).

8. Визначення правового механізму податку відсутнє в чинному законодавстві. Законодавець класифікуючи елементи податкового механізму не розподіляє їх на будь-які групи, а використовує принцип «вичерпного переліку». Запропоновано класифікувати обов'язкові елементи податкового механізму на: а) матеріальні елементи податкового механізму (платник податку, об'єкт оподаткування, база оподаткування, ставка податку, податковий період). Ці елементи є умовними та залишаються гаслами без забезпечення відповідними процедурами; б) процедурні елементи податкового механізму (порядок обчислення податку, строк і порядок сплати податку, строк і порядок подання звітності про обчислення та сплату податку).

9. Розподіл податкових процедур на нормотворчі процедури та процедури реалізації нормативного припису набуває в податковому регулюванні відповідних особливостей. Податкова спрямованість нормотворчих процедур є досить умовною, їх треба розглядати як різновид, що передує податковому регулюванню, тобто до їх закінчення «податкового» обрамлення регулювання не має. Тому доцільно зробити висновок, що йдеться

про передпроцедури в регулюванні податкових відносин. Саме з появи норми податкового законодавства й виникає їх процедурне регулювання.

10. Особливе місце нормотворчих процедур у системі процедурного регулювання податкових відносин пов'язане з тим, що, по-перше, податкові відносини накладають окремі умови щодо появи обов'язкового припису в регулюванні справляння податкового обов'язку. Найбільш принциповим є наявність певного терміну запізнення появи припису та набуття ним чинності. По-друге, характер нормотворчих процедур щодо появи податкового припису принципово різниться залежно від типу податку.

11. Для максимально точного відображення природи податкових відносин, вважаємо, доречним використання конструкції «податковий обов'язок», виділивши дві причини, що доводять саме цю позицію. Перша (змістовна причина) пов'язана з тим, що податкове регулювання зосереджено, переважно, на примусових засобах, виражаючи імперативну природу оподаткування. Застосування методу владних приписів у регулюванні, реалізації податкового обов'язку робить наголос саме на обов'язках платників, а не їх правах. Друга (формальна причина) враховує зміст конституційного припису, а саме ст. 67 Конституції України, де зазначено, що кожен зобов'язаний сплачувати податки та 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 Конституція України закладає основи податкового регулювання саме через обов'язковість.

12. Системна, закінчена конструкція податкового обов'язку передбачає наявність та узгодження трьох складових: обліку, сплати та звітності. При цьому ст. 67 Конституції України закріплює лише обов'язок сплати та обов'язок звітності (декларування). Але податкове регулювання об'єктивно вимагає від зобов'язаної особи ще й обов'язок податкового обліку, бо неможливо визначити ні зобов'язану особу, ні суму податку, що треба сплатити, без двох різновидів облікових дій: це податковий облік зобов'язаних

осіб (податкова реєстрація) та податковий облік об'єкта оподаткування. Тому було б доцільно коригувати цей конституційний припис.

13. Виникнення податкових правовідносин завжди пов'язується з відповідним юридичним фактом, що є підставою виникнення, зміни чи припинення податкових правовідносин. Специфічною особливістю податкових відносин є те, що в якості поштовху, який породжує, змінює чи припиняє правове регулювання виступає певна сукупність юридичних фактів.

14. Зміст податкового процедурного регулювання спрямовується на забезпечення виконання податкового обов'язку. Податкові процедури доцільно пов'язувати та класифікувати їх різновиди починаючи з моменту виникнення податкового обов'язку. Структурування податкових процедур залежно від динаміки податкового обов'язку має включати не лише три складові (облік, сплату та звітність), а й процедури податкового контролю; процедури забезпечення виконання податкового обов'язку; адміністративні процедури вирішення податкових спорів; судові процедури вирішення податкових спорів; процедури притягнення до відповідальності осіб, які порушили податкове законодавство. Тобто можна говорити як про податкові процедури в режимі позитивного виконання податкового обов'язку, так і про деліктні податкові процедури.

15. Принциповими особливостями процедур податкового обліку є: 1) обов'язок із податкового обліку є вихідним, початковим елементом у динаміці процедур реалізації податкового обов'язку; 2) він поєднує два різновиди податкових процедур: як попередньої (постановка на облік платника податку), що стосується спочатку лише появи правосуб'єктної особи, а потім коригування обсягу цієї правосуб'єктності, так і триваючої (облік об'єкта оподаткування), в умовах, коли вже правосуб'єктна особа здійснює дії щодо визначення суми податку; 3) метою податкового обліку є не облік взагалі, а облік зобов'язаних осіб та об'єктів, що спрямовується на визначення сум податків для сплати; 4) розмежування процедур обліку на два типи передбачає різні режими їх реалізації, що зумовлює диференціацію

несприятливих наслідків для порушників; 5) процедури податкового обліку передбачають зустрічні дії як безпосередньо платника, так і контролюючого органу; 6) процедури податкового обліку, виступаючи вихідними, початковими в системі елементів податкового обов'язку, можуть бути єдиними, після реалізації яких ніякого процедурного регулювання не відбувається.

16. Конструкція обліку в податкових відносинах являє собою системну категорію, що характеризується певним роздвоєнням, а саме: облік платників податків та облік об'єкта оподаткування. Системний підхід передбачає структурування обліку на стадії: 1) реєстрація платника, стадія поставки на облік; 2) уточнення відомостей щодо платника; 3) процедури зняття з обліку зобов'язаної особи.

17. Процедури сплати податків і зборів характеризуються тим, що: 1) йдеться про процедурне забезпечення основної складової податкового обов'язку, тієї щодо якої якраз і призначене оподаткування; 2) принципова їх особливість – активні дії зобов'язаної особи; 3) в системі елементів податкового обов'язку цей тип процедур може бути відсутнім, що не означає скасування обліку та звітності; 4) змістом є рух грошей, коли від платника як зобов'язаної особи гроші переходять у власність держави або територіальної громади.

18. У динаміці виконання податкового обов'язку процедури податкової звітності можуть виступати в якості завершальної стадії серед елементів податкового механізму. Зважаючи на подвійність підходу законодаця щодо цієї конструкції, вважаємо, що в податкову звітність як елемент податкового механізму вкладається, передусім, матеріальний зміст, констатуються вимоги до документації. Якщо розглядати податкову звітність з позиції складової податкового обов'язку, то вона буде охоплювати сукупність процедур, що визначають її значення та місце в динаміці процедурного регулювання виконання податкового обов'язку.

19. Процедури забезпечення виконання податкового обов'язку передбачають використання класичних цивільно-правових інструментів для забезпечення виконання зобов'язань (застава, арешт майна, пеня).

20. Розбіжності адміністративних і судових процедур полягають у:
а) характері законодавства; б) суб'єктному складі; в) характері примусу.

21. Специфічність кола осіб щодо яких мають наставати несприятливі наслідки в системі охоронних податкових процедур пов'язана з тим, що, по-перше, законодавець диференціює їх на осіб у яких безпосередньо виникає податковий обов'язок і які мають його виконувати (платники податків), та осіб, які виконують функції представництва щодо виконання податкового обов'язку платника за його кошти (податкові агенти); по-друге, з тим, що юридична особа-платник податку несе фінансову відповідальність за вчинення податкових правопорушень її відокремленими підрозділами. Тобто відокремлені підрозділи юридичних осіб розглядаються в цьому випадку як внутрішня складова юридичної особи.

РОЗДІЛ 2

СИСТЕМА СУБ'ЄКТІВ ПРОЦЕДУРНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН

2.1. Суб'єкти владних повноважень як учасники податкових процедур

У науковій літературі немає єдиної думки щодо можливих класифікацій суб'єктів владних повноважень у сфері оподаткування. Так у роботі Л. В. Товкун виділено дві основні сторони суб'єктів податкових правовідносин: публічний суб'єкт – податковий орган, якому надано владні повноваження та приватний суб'єкт, який не має податкової компетенції [217, с. 162]. Більшість учених підтримують поділ суб'єктів податкових правовідносин на державу, податкові органи та платників податків і зборів. Однак, відповідно до Р. А. Сидорука, головними категоріями суб'єктів податкових правовідносин є контролюючі органи, платники податків та особи, які сприяють реалізації прав та обов'язків платників податків. Водночас він наголошує, що держава як суб'єкт податкового права безпосередньо у правовідносинах участі не бере, а лише наділяє органи владними повноваженнями, що спрямовані на наповнення казни ресурсами [204, с. 207–208]. З точки зору сутності та природи податків і зборів, поділ платників на «платники податків» і «платники зборів» є обґрунтованим. Термін «платник податків» уже визначено в статті 15 Податкового кодексу України, і його можна доповнити терміном «платник податків і зборів» [160].

Більш розвиненою є класифікація надана В. І. Теремецьким, який виокремлює наступні категорії учасників податкових правовідносин. По-перше, це держава, яка представлена органом законодавчої влади – Верховною Радою України. Цей орган встановлює податки та збори, а також регулює порядок їхнього адміністрування. По-друге, він виокремлює державні контролюючі органи у сфері оподаткування, такі як органи Державної податкової служби та митні органи. По-третє, це органи місцевого

самоврядування, що мають право самостійно вирішувати питання, пов'язані зі вставленням податків та зборів на своїй території в межах, визначених Податковим кодексом України. Це включає сільські, селищні та міські ради, а також об'єднані територіальні громади. По-четверте, це категорія платників податків (або їх представників), які мають у своєму розпорядженні об'єкти оподаткування або здійснюють операції, що підлягають оподаткуванню згідно з Податковим кодексом України. На них покладено обов'язок сплачувати податки та збори. До їх кола відносяться передусім фізичні особи (резиденти та нерезиденти України) й юридичні особи (резиденти та нерезиденти України) та їх підрозділи. По-п'яте, окремим колом учений виділяє осіб, які сприяють сплаті податків та зборів, включаючи банки, податкових агентів, суб'єктів інформаційних відносин та збирачів податків [214, с. 126–148].

Продовжуючи аналіз поділу сукупності учасників податкових відносин на владну та підлеглу сторони, доречно звернути увагу на позицію М. П. Кучерявенка щодо цього аспекту. Він розглядає податкові правовідносини як особливий вид публічних відносин і виділяє дві сторони в них: групу суб'єктів, які представляють державу й визначають оподаткування (владну сторону) та суб'єктів, які реалізують податковий обов'язок (зобов'язану сторону) [105, с. 147].

Поряд із цим, як правильно зазначає Л. В. Калиновська, деякі суб'єкти можуть виступати в обох ролях – як владна і зобов'язана сторона [78, с. 12]. Як приклад учена наводить ситуацію, коли платник податків і зборів може мати право на податкову знижку, а держава, у свою чергу, може мати зобов'язання її нарахувати. Тому класифікація суб'єктів на владних і зобов'язаних може бути неконкретною, оскільки ролі можуть змінюватися в залежності від обставин.

З цього погляду, більш аргументованою вбачається класифікація суб'єктів на публічних і приватних. Більшість наукових поглядів, які ми аналізували, базуються на наявності або відсутності повноважень публічної влади у суб'єкта права. Публічні суб'єкти податкових правовідносин мають

податкову компетенцію та діють в інтересах суспільства. До цієї групи включають державу, державні органи загальної та спеціальної компетенції, а також органи місцевого самоврядування. Податкові повноваження держави включають: право на формування податкової системи; встановлення податкових ставок; а також визначення прав та обов'язків осіб, які беруть участь у податкових відносинах [49, с. 57–58].

У контексті класифікації органів публічної влади, які мають повноваження у сфері податків, одним із основних критеріїв поділу є призначення та характер діяльності цих органів [47, с. 138]. Це підтримувала класик фінансово-правової науки сучасності, Л. К. Воронова, яка розглядала цей підхід у контексті органів, що здійснюють публічну фінансову діяльність. Вона вказувала, що держава регулює фінансову сферу через спеціалізовані органи, наділені відповідною компетенцією [30, с. 129]. Фактично Л. К. Воронова пропонувала розрізняти органи за характером їх діяльності та призначенням у сфері оподаткування на дві групи. По-перше, це органи загальної компетенції. До їх кола вчена відносила органи, що функціонують у різних сферах і водночас здійснюють фіскальну функцію, такі як Верховна Рада України та Кабінет Міністрів України. Проте фіскальні функції не є для них основними чи єдиними. По-друге, вона виокремлювала групу органів спеціальної компетенції, що спеціально створені для виконання фінансових функцій, наприклад, органи державного фінансового контролю тощо [30, с. 132].

Аналогічний підхід відображено у роботах професора М. П. Кучерявенка, який стверджує, що розрізнення ролі державних органів та їхньої компетенції у сфері податків потребує відокремлення інститутів, що представляють державу (наприклад, Верховна Рада України та Кабінет Міністрів України) від органів, що спеціалізуються в сфері оподаткування, таких як податкові органи [104, с. 94]. Проте необхідно зауважити, що держава створює й утримує багато інших органів спеціальної компетенції, залежно від різних функцій держави.

Влучною, на перший погляд, є думка Л. В. Міщенко, що кожен із цих органів має власні повноваження, які включаються у предмет відання цих органів відповідно до характеру їхньої діяльності [145, с. 116]. Однак, як доводить у своїх роботах М. П. Кучерявенко, спеціалізовані державні органи можуть також мати додаткові функції, не обов'язково пов'язані з їхньою основною діяльністю. Наприклад, органи, які контролюють надходження податкових коштів до бюджетів, можуть бути класифіковані на дві групи: а) безпосередньо податкові органи (основна їх діяльність пов'язана з контролем за надходженням податків і зборів; вони здійснюють цю функцію без будь-яких додаткових умов); б) опосередковано податкові органи (виконують функції в сфері оподаткування поряд із іншою основною діяльністю та набувають статусу податкових органів лише за певних умов) [105, с. 197]. М. П. Кучерявенко підкреслює, що така класифікація базується на розмежуванні загальної та спеціальної компетенції органів управління у сфері оподаткування [105, с. 205–207]. Також важливо враховувати, що спеціалізація державних органів може відбуватися в певній пропорції з покладенням на них виконання додаткових функцій, не обов'язково пов'язаних із оподаткуванням.

С. О. Данілов аргументує власне бачення щодо класифікації суб'єктів владних повноважень. Запропонована ним класифікація суб'єктів владних повноважень, які беруть участь у відносинах оподаткування, включає чотири основні групи органів публічної влади в залежності від різних критеріїв. До першої категорії відносяться органи загальної компетенції. До цієї групи входять органи, які мають загальну компетенцію та здійснюють різні функції в сфері влади, включаючи податкові питання. Сюди можуть входити Верховна Рада України, Президент України та Кабінет Міністрів України [48, с. 75-76].

Другу групу, на переконання фахівця, складають органи спеціальної компетенції з наявністю окремих функцій у сфері податкових правовідносин. Ця група включає органи, які мають спеціальну компетенцію в певних сферах і можуть мати певні податкові функції. Сюди можна віднести Рахункову

палату України, Національний банк України, Державну казначейську службу України, Державну аудиторську службу України.

Третю групу створюють органи спеціальної податкової компетенції. Фактично С. О. Данілов до неї відносить групу органів, спеціалізованих на податкових питаннях, що включає спеціалізовані контролюючі органи, як-от Державна податкова служба України та Державна митна служба України. Нарешті, четверту групу складають органи загальної компетенції з делегованими функціями у сфері оподаткування. Ця група органів володіє загальною компетенцією в різних сферах, але їм делеговані певні функції в сфері оподаткування [48, с. 75-76]. Важливою особливістю цієї класифікації є можливість урахувати велику кількість органів і їхню різноманітність у сфері оподаткування в Україні. Також важливо враховувати реформи та розширення функцій деяких органів, наприклад, Державної податкової служби та Державної митної служби.

Провідне місце за глобальною значущістю свого положення серед учасників податкових відносин, безумовно, займає держава. Цей суб'єкт реалізує свої фіскальні інтереси через цілу систему різноманітних державних органів.

Аргументованою вбачається позиція Л. В. Міщенко та М. Ю. Медведєва, які правильно визначають специфічні характеристики владності держави в контексті податкових правовідносин. Насправді, владні органи держави виступають як ключові учасники у формуванні та реалізації податкової політики та податкових правовідносин. Учені в своїх роботах наводять низку ключових аспектів цих характеристик. По-перше, вони торкаються питання суверенності в сфері податкової діяльності. Дійсно, держава має суверенітет у встановленні податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Вона має право визначати ставки, об'єкти оподаткування та інші параметри податкових систем. Це є важливим аспектом суверенітету держави [145, с. 117; 137, с. 110-111].

По-друге, вони апелюють до проблематики організації податкових правовідносин. Державні органи грають ключову роль у створенні та підтримці податкових правовідносин між державою та платниками податків. Вони розробляють і здійснюють податкові політики, встановлюють правила та процедури сплати податків, забезпечують відповідність цих правовідносин законодавству. По-третє, наочною є податкова правоздатність держави як власника коштів, адже саме вона виступає основним власником коштів, що надходять у бюджети через оподаткування. Ці кошти використовуються для фінансування різних державних програм і послуг, таких як освіта, охорона здоров'я, оборона та безпека тощо. По-четверте, вчені фокусують увагу на функціональних різницях окремих видів органів залежно від компетенції. Різні органи мають свою компетенцію у сфері оподаткування. Органи загальної компетенції визначають загальні напрями податкової політики, тоді як органи спеціальної компетенції здійснюють більш деталізований контроль та адмініструють конкретні види податків і зборів [145, с. 117; 137, с. 110–111]. Фактично ці характеристики підкреслюють важливість ролі держави у сфері оподаткування та відображають природу податкових відносин між державою, її громадянами та підприємствами. Управління цими відносинами вимагає як правової бази, так і ефективної діяльності органів влади для забезпечення бюджетної стабільності та фінансової дисципліни.

Необхідно також наголосити на ключовій ролі Верховної Ради України в системі органів публічної влади, особливо в контексті податкових правовідносин і податкової системи країни. Верховна Рада України, як вищий представницький орган держави, дійсно має величезну владу та відповідальність у цьому контексті. Саме вона є відповідальною за адекватне встановлення податкової системи держави, адже вона має конституційну монополію на визначення податкової системи України. Це включає в себе встановлення податків і зборів, визначення ставок, об'єктів оподаткування та всіх основних аспектів податкової політики. Ця влада базується на принципах представницької демократії.

Виключно в сфері впливу Верховної Ради України лежить питання щодо прийняття податкового законодавства. Зміна податкового законодавства (Податкового кодексу України та інших законів, що відносяться до складу податкового законодавства) є виключною прерогативою Верховної Ради України та важливим інструментом у формуванні та регулюванні податкових відносин. Більше того, через подібний вплив відбувається забезпечення реалізації процедур здійснення контролю за фінансами держави. Парламент відіграє роль у контролі за фінансовими ресурсами держави, включаючи затвердження Державного бюджету України та суттєво впливаючи на процедури розробки та прийняття рішень про місцеві бюджети. Це дозволяє забезпечити ефективне фінансування різних галузей та програм у державі.

Вагомою рисою Верховної Ради України, як суб'єкта владних повноважень у сфері оподаткування, є представницька функція. Верховна Рада також виконує представницьку функцію перед громадянами України. Члени парламенту обрані народом і повинні враховувати інтереси своїх виборців у процесі прийняття податкових рішень. Проте певним протилежним змістом можна охарактеризувати заборону проведення референдумів із податкових питань. Важливим аспектом є обмеження проведення референдумів із питань оподаткування згідно з Конституцією України. Це відображає той факт, що регулювання податкових питань покладено на обрані органи влади. Загалом Верховна Рада України має важливе місце в системі органів публічної влади та визначає основні параметри податкової системи України. Вона відображає демократичні принципи та співвідношення влади між обраною владою та громадянами.

Держава реалізує владні повноваження в сфері оподаткування опосередковано, через низку органів державної влади. Найбільш значущими серед них є спеціально створені органи податкового контролю, але перш ніж детально розглядати їх функціональне призначення потрібно звернути увагу на державні органи, які або опосередковано торкаються механізмів впливу на діяльність платників податків, або займаються організацією руху публічних

грошових коштів у формі податків і зборів.

Одним із таких органів державної влади є Державна аудиторська служба України, яка діє на підставі Постанови Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2016 року № 43 «Про затвердження положення про Державну аудиторську службу України». Цим Положенням встановлено, що Державна аудиторська служба України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів та який реалізує державну політику в сфері державного фінансового контролю [179].

Аналіз наведених у цьому Положенні пунктів свідчить про наявність повноважень, що опосередковано впливають на оподаткування. Водночас очевидною є потреба у підвищенні активності Державної аудиторської служби України (Держаудитслужби) у сфері податкових правовідносин із метою покращення управління державними фінансами та підвищення рівня прозорості й ефективності у цій області [51, с. 80]. Науковий аналіз указує на кілька ключових аспектів, що можна врахувати для досягнення цієї мети. По-перше, необхідно розробити єдину концепцію та стандарти для контрольної діяльності Держаудитслужби. Це сприятиме більшій послідовності та ефективності в діях служби, дозволить однозначно оцінювати виконання фінансових процесів і виявляти можливі порушення у використанні фінансових ресурсів.

По-друге, Держаудитслужба може більше залучатися до податкових правовідносин. Це включає в себе більший контроль над використанням бюджетних коштів і майна, а також виявлення порушень в оподаткуванні та використанні податків і зборів. По-третє, важливо посилити інформаційну взаємодію між Держаудитслужбою та Державною податковою службою України. Це сприятиме обміну важливою інформацією та вчасному виявленню можливих порушень.

Указані заходи можуть сприяти поліпшенню управління державними фінансами та ефективності податкової системи. Роль Держаудитслужби в

цьому контексті може бути важливою для забезпечення фінансової дисципліни та ефективного використання бюджетних ресурсів.

Опосередковано на реалізацію відносин оподаткування впливає також Державна казначейська служба України, що наразі діє на підставі Положення «Про Державну казначейську службу України», затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 15.04.2015 року № 215. Цим документом Державна казначейська служба України визначається як центральний орган виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну політику в сферах казначейського обслуговування бюджетних коштів, коштів клієнтів відповідно до законодавства, бухгалтерського обліку виконання бюджетів [180]. Саме через рахунки, діяльність яких організовується Державною казначейською службою, рухаються кошти, зібрані внаслідок оподаткування.

Органи Державного казначейства України виступають у податкових відносинах і в інших ролях. Серед основних завдань Казначейства в цьому контексті треба відзначити здійснення повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до бюджету, а також бюджетне відшкодування податку на додану вартість. Важливою функцією є також обслуговування рахунків у системі електронного адміністрування податків і контроль за цільовим, ефективним використанням коштів фондів загальнообов'язкового державного соціального та пенсійного страхування.

Однак найбільш істотно взаємодія Казначейства з податковими правовідносинами розкривається у взаємодії з Державною податковою службою України. Казначейство отримує від Державної податкової служби важливу інформацію та документи, такі як висновки для повернення податків і пені, реєстри платників податків для відкриття та закриття рахунків у системі електронного адміністрування податків тощо. Узагальнюючи, Казначейство виконує значущу роль у податкових правовідносинах, сприяючи ефективному адмініструванню податків і зборів та забезпечуючи надходження цих коштів до відповідних державних казначейських рахунків.

На центральному рівні органів державної влади неабиякий вплив на податкові відносини здійснює Міністерство фінансів України. Згідно з регламентацією, передбаченою в пункті 5 підпункту 4 розділу 1 Положення про Міністерство фінансів України, ця установа виконує значущі функції у сфері фінансового, бюджетного, податкового, митного регулювання, а також у сфері адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Вона також відповідає за формування та впровадження державної політики у боротьбі з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, контролює трансфертне ціноутворення та займається законодавством щодо сплати єдиного внеску [181].

Основними повноваженнями Мінфіну як суб'єкта податкових правовідносин, відповідно до Положення, є наступні: а) взяття участі у робочих групах Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) з питань податкової політики та адміністрування; б) внесення пропозицій щодо щорічного перегляду ставок податків і зборів для компенсації інфляційного впливу на надходження до бюджету; в) забезпечення виконання Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, спрямованих на боротьбу з розмиванням бази оподаткування та виведенням прибутку з-під оподаткування; г) проведення процедур взаємного узгодження згідно з міжнародними договорами України про уникнення подвійного оподаткування; д) узгодження рішень щодо надання розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу, якщо вони виходять за межі одного бюджетного року [181]. Отже, Міністерство фінансів України відіграє важливу роль у формуванні та впровадженні єдиної державної податкової та митної політики, забезпечуючи ефективний контроль за виконанням фінансового законодавства й оптимізацію податкових процедур.

Якщо Верховна Рада України займається питаннями оподаткування на загальнодержавному рівні, то на місцевому значна кількість податкових

повноважень знаходиться у віданні місцевих рад. Верховна Рада України встановлює на території України загальнодержавні податки та збори і визначає їх перелік. Вона визначає також перелік місцевих податків і зборів, але установлення їх належить до компетенції сільських, селищних, міських рад і рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно з законом і перспективним планом формування територій громад. Отож вирішення питань, пов'язаних із встановленням місцевих податків і зборів, лежить на плечах місцевих органів влади, зокрема, сільських, селищних, міських рад і рад об'єднаних територіальних громад [185], що діють у рамках законодавства та встановлюють місцеві податки та збори відповідно до Податкового кодексу України.

Важливою характеристикою процесу впровадження місцевих податків і зборів є дотримання кількох критеріїв. Найперше, важливо уникати впровадження індивідуальних податкових платежів та надання податкових пільг окремим платникам податків. Також необхідно забезпечити рівномірний розподіл податкового навантаження в залежності від податкової спроможності населення та якості наданих місцевих благ. Важливим є також відсутність суттєвого розходження між розмірами місцевих податків і зборів у різних адміністративно-територіальних одиницях. Для забезпечення ефективного функціонування системи місцевих податків і зборів важливим є також гнучкість ставок цих податків і зборів для регулювання податкових надходжень до місцевих бюджетів та зниження витрат на адміністрування.

Місцеві органи самоврядування виступають як незалежні суб'єкти в системі органів публічної влади та несуть відповідальність за прийняття рішень щодо встановлення місцевих податків і зборів на території їх юрисдикції [50, с. 63]. Вони виконують ці функції в рамках законодавства та враховують інтереси своїх громадян та громад. Місцеві податки та збори встановлюються з урахуванням фінансових можливостей населення та потреб розвитку територій.

При цьому деякі вчені звертають увагу на необхідність удосконалення

понятійного апарату. Так на переконання І. І. Бабіна важливим аспектом є зміна підходів до розуміння правової природи податків у сучасних умовах. Використані в радянський період терміни «збір», «вилучення», «стягнення» не відповідають сутності сучасного податкового права. Зміна цієї концепції полягає в акцентуванні уваги не лише на ролі уповноважених державою органів, але й на активній ролі платників податків у податкових правовідносинах. У цьому контексті більш сучасним, на переконання вченого, є термін «справляння податків» [9, с. 100], з чим необхідно погодитися. Впровадження місцевих податків і зборів є складним та важливим процесом, який вимагає дотримання ряду критеріїв і врахування інтересів місцевого населення та розвитку територій.

Відповідно до законодавства України, конкретно пункту 10.2 статті 10 Податкового кодексу України, місцеві ради мають обов'язок встановлювати єдиний податок та податок на майно (щодо транспортного податку та плати за землю). Також вони мають право вирішувати питання щодо встановлення податку на майно (в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) та встановлення збору за місця для паркування транспортних засобів, туристичного збору та земельного податку за лісові землі [160].

Згідно з пунктами 12.2 та 12.3 статті 12 Податкового кодексу України, представницькі органи місцевого самоврядування мають повноваження схвалювати рішення про встановлення місцевих податків і зборів, що стосуються їхньої території. При цьому прийняття рішення вимагає визначення об'єкта оподаткування, платників податків і зборів, розміру ставок, податкового періоду та інших обов'язкових елементів відповідного податку чи збору відповідно до Податкового кодексу України. Затверджені рішення про встановлення місцевих податків чи зборів повинні надсилатися в органи Державної податкової служби протягом 10 днів із дня їх прийняття [160]. Важливо зазначити, що органи місцевого самоврядування мають вплив на встановлення та регулювання місцевих податків і зборів, але саме

справляння та контроль за цими податками і зборами здійснюється Державною податковою службою України, що є єдиним контролюючим органом у цій сфері.

Рішення щодо встановлення місцевих податків і зборів повинні бути офіційно оприлюднені відповідними органами місцевого самоврядування до 25 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлених податків і зборів. У противному випадку норми відповідних рішень набувають чинності не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом. Згідно з Податковим кодексом України, офіційно оприлюднене рішення щодо встановлення місцевих податків і зборів визнається нормативно-правовим актом із питань оподаткування місцевими податками та зборами.

Важливо відзначити, що органи місцевого самоврядування мають певні обмеження та правила щодо встановлення місцевих податків та зборів: а) органи місцевого самоврядування не мають права контролювати виконання своїх рішень у сфері оподаткування; б) вони не можуть тлумачити власні рішення у сфері оподаткування; в) не можуть надавати податкові пільги у вигляді індивідуальних пільгових ставок або звільнення від сплати для окремих юридичних та фізичних осіб. Це означає, що, хоча місцеві органи самоврядування мають вплив на встановлення та регулювання місцевих податків і зборів, фактична сплата та контроль за цими податками та зборами здійснюється Державною податковою службою України.

Податкова правосуб'єктність публічних суб'єктів розуміється як їхня здатність брати участь у податкових правовідносинах, мати суб'єктивні права та обов'язки в сфері оподаткування з метою мобілізації, розподілу та використання грошових коштів на громадські потреби. Однак існують наукові погляди на наявність певної диспозитивності правосуб'єктності статусу органів публічної влади в податкових правовідносинах, що проявляється на місцевому рівні, зокрема, в установчих документах конкретного органу, де

може бути деталізована діяльність державного органу, що не передбачена законодавством.

Водночас треба враховувати, що податкова правосуб'єктність не може бути визначена місцевими нормативними актами, таке регулювання може бути здійснене лише на законодавчому рівні. Тому запропоновано виходити з того, що юридичний статус суб'єкта в податкових правовідносинах реалізується саме через правосуб'єктність при вступі відповідного суб'єкта в спеціалізовані галузеві правовідносини. Наприклад, при вступі в фінансові правовідносини визначається юридичне положення суб'єктів фінансового права, яке є загальним стосовно податкової правосуб'єктності суб'єктів у податкових правовідносинах.

Специфіка таких суб'єктів податкових правовідносин як органи публічної влади полягає в тому, що вони є організаційно-структурно виділеними частинами механізму держави, наділені державними адміністративними повноваженнями, юридичними та матеріальними засобами для виконання покладених на них завдань і функцій. Тому, вважається, що публічні, владні суб'єкти податкових правовідносин відзначаються наступними ознаками. По-перше, вони наділяються компетенцією, що не застосовується до зобов'язкових осіб. По-друге, хоча вони й є державними органами, але не наділені свободою вибору поведінки в межах податкових правовідносин (елементи диспозитивності проявляються лише у тому, що ці суб'єкти мають свободу вибору найкращого варіанта виконання покладених на них обов'язків). По-третє, правова ініціатива у виданні владних актів належить виключно владним посадовцям [47, с. 136].

Отже, можна зробити висновок, що органи публічної влади як суб'єкти податкових правовідносин, не мають загальної правосуб'єктності, але завжди володіють спеціальною правосуб'єктністю. Крім того, згідно з загальною теорією держави та права, податкова правосуб'єктність органів публічної влади є трискладовою. Це пояснюється тим, що публічні правовідносини в основному реалізуються через юридичні обов'язки. Податкова дієздатність

визначається як можливість суб'єкта здійснювати самостійні дії щодо набуття юридичних прав і обов'язків у сфері оподаткування. Ця здатність забезпечена державою та є реальною для суб'єкта податкових правовідносин у рамках визначених податковими правовими нормами. З іншого боку, суб'єкти податкових правовідносин мають податкову деліктоздатність, тобто можуть нести юридичну відповідальність за невиконання або неналежне виконання обов'язків у галузі оподаткування.

У сфері податкових правовідносин державні органи, наділені повноваженнями для здійснення контролю за сплатою податків і зборів, відомі як контролюючі органи. Головним із таких органів є недавно створена Державна податкова служба України. Поряд із терміном «контролюючий орган», законодавець також вживає поняття «орган стягнення», що означає державний орган, уповноважений здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу в рамках своїх повноважень, передбачених кодексом та іншими законами України. Цими органами є насамперед контролюючі органи, уповноважені здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу та недоїмки щодо сплати єдиного внеску, а також державні виконавці в межах свої повноважень[160].

Проте необхідно відзначити, що термін «державні виконавці», який використовується в податковому законодавстві, може потребувати уточнення. Державні виконавці – це державні службовці, а, отже, необхідно розглядати можливість використання терміну «державна виконавча служба» замість «державних виконавців». Також потрібно враховувати, що вираз «органи стягнення» може бути нецільовим у податковому контексті. З цього приводу С. О. Данілов робить акцент на двох моментах. По-перше, термін «органи стягнення» використовується досить рідко, окрім статей, де конкретно визначається це поняття. По-друге, функції органів стягнення виконують всього два суб'єкти – державні виконавці та контролюючі органи. По-третє, органи стягнення не мають права самостійно приймати рішення щодо стягнення податкового боргу, а їх дії зазвичай здійснюються на підставі

рішень суду [47, с. 139]. Отже, можливо, доцільніше використовувати термін «контролюючі органи» для визначення органів, які вповноважені вести контроль у галузі адміністрування податків і зборів, єдиного внеску та митних платежів від імені держави.

Важливим аспектом, який потрібно розглянути, є правовий статус податкових керуючих у контексті податкових правовідносин. Наразі ця тема лишається практично без досліджень у фінансово-правовій літературі та викликає певний інтерес. Податкові керуючі відіграють важливу роль у процесі погашення податкового боргу платників податків і зборів.

З одного боку, їх функції та повноваження спрямовані на забезпечення виконання податкових зобов'язань платниками. Податковий керуючий має спеціальний статус, який є факультативним (допоміжним), оскільки його права й обов'язки пов'язані з забезпеченням виконання податкових зобов'язань платниками податків і зборів. Вони надають можливість платникам погасити податковий борг і в такий спосіб допомагають контролюючим органам контролювати та забезпечувати повне виконання податкових обов'язків перед державою. З іншого боку, податковий керуючий призначається з числа посадових осіб контролюючого органу на підставі рішення його керівника та діє від імені самого контролюючого органу. Отже, податковий керуючий виступає в ролі працівника контролюючого органу та виконує завдання, що покладені на нього контролюючим органом.

З огляду на це, можна приєднатися до думки С. О. Данілова, на переконання якого немає належних підстав для виділення податкового керуючого як самостійного суб'єкта податкових правовідносин та визнання його основним чи незалежним суб'єктом [48, с. 47]. Дійсно, податковий керуючий є внутрішнім працівником контролюючого органу та виконує допоміжну роль у забезпеченні виконання податкових обов'язків платниками податків і зборів. Тому можна говорити про подвійний статус податкових керуючих і про наявність у них додаткової спеціальної правосуб'єктності.

У контексті податкових правовідносин, де важливо досягти суспільно-корисного результату, особливо актуальним є принцип конструктивності та ефективної взаємодії між суб'єктами. Цей принцип визначається інтерактивністю та спрямований на досягнення спільних цілей. Однією з основних форм реалізації цього принципу є інформаційний обмін між суб'єктами податкових правовідносин.

З метою забезпечення активної взаємодії та інформаційного обміну між суб'єктами податкових правовідносин важливим є правове регулювання, що забезпечує дотримання прав і свобод, пов'язаних із інформаційною діяльністю. Особливу увагу треба звертати на інформаційно-аналітичну діяльність, що виконує ключову роль у високоякісній розробці та ухваленні управлінських рішень.

Як стверджує О. І. Павлов, інформаційно-аналітична діяльність спрямована на досягнення високого наукового рівня у розробці та ухваленні управлінських рішень, а також на підтримку цих рішень під час їх упровадження [154, с. 25]. Державна податкова служба України, на законодавчому рівні, має не лише право на отримання інформації, але й обов'язок здійснювати такий обмін інформацією задля належного виконання своїх функцій та прийняття об'єктивних та неупереджених управлінських рішень.

Останні процеси модернізації Державної податкової служби України підкреслили важливість спеціального принципу законності адміністрування податків і зборів. Цей принцип передбачає, що адміністрування податків і зборів повинно здійснюватися відповідно до вимог чинного податкового законодавства України. Згідно з визначенням Ю. Б. Іванова, основною метою адміністрування є забезпечення погашення податкових зобов'язань платником шляхом оптимального втручання в їхню господарську діяльність за допомогою законодавчо встановлених механізмів і процедур [76, с. 186].

Механізми податкового адміністрування охоплюють широкий спектр завдань, таких як облік платників, забезпечення інформаційно-аналітичної

підтримки процесів оподаткування, надання податкових консультацій, прогнозування та планування надходжень до бюджетів усіх рівнів, а також податковий контроль і багато іншого. С. О. Данілов робить наголос на тому, що подібні механізми спрямовані на забезпечення високої ефективності діючої податкової системи шляхом запровадження якісних адміністративних процедур, збільшення прозорості та підвищення професійного рівня працівників податкових органів [48, с. 63–65]. Вони також виступають важливим показником правопорядку в сфері діяльності суб'єктів податкових правовідносин.

Потрібно відзначити, що на контролюючі органи покладається найбільший перелік податкових повноважень, і загалом вони представляють державу в системі публічних суб'єктів податкових правовідносин. За спостереженнями Л. Р. Наливайко, правовий статус податкових органів надає їм статус автономної частини державного апарату [146, с. 178–179]. Це визначає їх функціональну структуру, територіальну організацію, методи та форми діяльності, а також компетенцію. Крім того, цей статус визначає напрями діяльності податкових органів, що охоплюють як виконання завдань, які входять до їх компетенції, так і виконання спеціальних повноважень, передбачених законом.

2.2. Зобов'язані суб'єкти в податково-процедурному регулюванні

У цьому підрозділі переважна увага буде приділена декільком аспектам правового регулювання діяльності учасників податкових правовідносин, у яких обов'язки в площині оподаткування є за своєю правовою природою більш вагомими. Йдеться про зобов'язаних суб'єктів у податково-процедурному регулюванні. З метою розкриття особливостей їх правового статусу та діяльності, цілком логічно спочатку надати загальну характеристику цим суб'єктам, надати класифікацію їх різновидів, сформулювати уявлення про

співвідношення прав та обов'язків, а потім детально охарактеризувати окремі їх різновиди.

Вбачається, що законодавча класифікація учасників податкових відносин може бути ефективно розглянута через призму двосторонньої структури суб'єктного складу податкових правовідносин. Підкреслити доцільно важливість протистояння двох сторін – влади та зобов'язаної сторони – в межах цих відносин. Основним аспектом цієї структури є чітка визначеність кола суб'єктів, які представляють ці дві сторони податкових правовідносин. Відзначено, що при розподілі всіх суб'єктів фінансового права обов'язково враховується «різний ступінь заінтересованості» під час виконання публічної фінансової діяльності, який характеризує вольовий аспект дій (або бездіяльності) суб'єкта фінансового права, а також співвідношення (або переважання) публічних та приватних інтересів.

Такий підхід до класифікації суб'єктів податкових правовідносин може бути важливим інструментом для розуміння та аналізу цих відносин. Він допомагає враховувати різноманітність інтересів, що взаємодіють у межах податкових правовідносин, і встановлює зв'язок між суб'єктами, які здійснюють податкові обов'язки та суб'єктами, які контролюють їх виконання. Цей підхід може бути корисним для розвитку більш ефективних та справедливих податкових систем, які б ураховували інтереси всіх сторін [27, с. 22–24].

Необхідно підтримати наукові погляди А. Г. Васильєвої щодо важливості досягнення балансу між публічними та приватними інтересами, що виникають у суб'єктів податкових правовідносин. У цьому контексті пропонується реалізувати два основних напрями. Перший напрям – кореляція поведінки платника та контролюючого органу. Це означає, що обов'язок платника повинен відповідати праву контролюючого органу контролювати виконання цього обов'язку. Цей підхід сприяє установленню чіткого взаємозв'язку між сторонами та дозволяє ефективно контролювати дотримання податкових обов'язків.

Другий напрям, запропонований Васильєвою А. Г., стосується побудови справедливого співвідношення між правами та обов'язками суб'єктів податкових правовідносин. У цьому контексті важливо, щоб у платників були чітко визначені обов'язки та похідні від них права. Водночас контролюючим органам необхідно мати визначені права у сфері управління відносинами оподаткування. Цей підхід сприяє створенню балансу між правами та обов'язками всіх сторін і сприяє справедливому та ефективному функціонуванню системи оподаткування [27, с. 7].

Треба відмітити, що у випадку, коли національне податкове законодавство не надає чіткого визначення суб'єктів, які беруть участь у податкових правовідносинах, деякі країни вирішують це питання через інші методи правової регламентації. Наприклад, Податковий кодекс Німеччини визначає податкові відносини (боржника – кредитора) (*Steuerschuldverhältnis*) як відносини між особою, яка має обов'язок сплатити податки та особою, на користь якої ці податки сплачуються (державою).

Цей підхід дозволяє чітко визначити суб'єктів, які беруть участь у податкових правовідносинах, і встановити їх обов'язки та права в цих відносинах. Податковий кодекс Німеччини надає ґрунтовний структурний елемент для регулювання податкових відносин і допомагає уникнути непорозумінь та конфліктів у цій сфері. Такий підхід може бути корисним для розвитку податкового законодавства інших країн, які стикаються з подібними питаннями правової регламентації [234].

Використовуючи підходи загальної теорії права та враховуючи особливості податково-правового регулювання, можна систематизувати сукупність суб'єктів, які беруть участь у податкових правовідносинах, шляхом їх групування. Кількість і види цих груп визначаються критеріями, які використовуються для їхньої класифікації. У цьому контексті М. П. Кучерявенко виділяє три основні групи учасників податкових правовідносин [105, с. 97]:

1. Держава, включаючи органи влади, що встановлюють і регулюють оподаткування.
2. Публічно-правові утворення, які володіють власною публічною владою та використовують її для організації й регулювання життєдіяльності територіального публічного колективу. Сюди можуть входити муніципальні утворення, оскільки вони також стають власниками коштів від сплати податків, що зараховуються до відповідних місцевих бюджетів.
3. Платники податків, що об'єднують представників зобов'язаної сторони податкових правовідносин, включаючи фізичних і юридичних осіб, відокремлені підрозділи, агентів інших платників тощо.

Важливо враховувати, що під терміном «платник податків» розуміють різні категорії учасників, включаючи безпосередніх платників, представників платників, податкових агентів тощо. Такий підхід допомагає чітко визначити суб'єктів, які беруть участь у податкових правовідносинах, і розглядати їх обов'язки та права в цьому контексті.

У загальній теорії права визнаються дві основні категорії суб'єктів права: фізичні та юридичні особи. Фізична особа є суб'єктом права, що тотожна з конкретною людиною, тоді як юридична особа це суб'єкт права, який існує незалежно від окремої фізичної особи. Цей розподіл має важливе практичне значення, як на це вказував О. В. Міцкевич. Він наголошував, що вагомим завданням у науковій класифікації суб'єктів права є визначення, які особи й організації є самостійними носіями прав та обов'язків. Це означає, що вони мають право користуватися правами власних інтересів або виконувати завдання відповідно до своїх прав і обов'язків, і, відповідно, несуть юридичні наслідки внаслідок реалізації цих прав і обов'язків [139, с. 35].

Іншим критерієм для класифікації зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин може виступати обсяг їх правосуб'єктності. За цією ознакою доцільно виділяти дві категорії суб'єктів податкових правовідносин: загальних та спеціальних. Перша категорія, загальні суб'єкти податкових

правовідносин – це особи, які не вимагають спеціальних умов або характеристик для виникнення податкового обов'язку. Вони здійснюють свої податкові обов'язки на загальних підставах. Наприклад, фізична особа, яка має дохід, стає платником податку на доходи без потреби в спеціальних умовах або характеристиках.

Спеціальні суб'єкти податкових правовідносин характеризуються унікальним набором прав і обов'язків, які відображають специфіку їх діяльності. Це може включати в себе спеціальні податкові платежі, що не є типовими для загальної групи платників, а також специфічні форми та режими сплати податків і зборів, які відрізняються від загальних правил оподаткування [77, с. 77]. Прикладами таких суб'єктів можуть бути платники акцизного податку або фізичні особи, які сплачують податок на додану вартість.

Для визначення спеціальних суб'єктів серед зобов'язаних осіб можна враховувати дві категорії ознак: риси, що характеризують самого платника податків і дозволяють віднести його до спеціальних суб'єктів, а також риси, що характеризують діяльність платника податків незалежно від його специфічних ознак. Наприклад, фізична особа може стати платником податку на додану вартість, якщо вона здійснює підприємницьку діяльність та досягла певного рівня обороту від цієї діяльності. Такий фізичний платник податків має спеціальний статус, відмінний від загальних суб'єктів.

У процесі адміністрування платників податків використовується їх поділ на декілька груп, в основі якого лежить ступінь надійності платника податків у фіскально-правовій площині. Фактично йдеться про поділ платників податків на групи за ступенем ризику та виокремлення різних груп ризиків, які можуть впливати на виконання податкових зобов'язань. Розподіл платників податків на групи ризику є важливою складовою податкової політики, оскільки він визначає, які платники потребують більшого податкового контролю та нагляду, а які можуть бути менше контрольованими.

Основні групи ризику, які виокремлюються в Україні, це [182]: а) випадкові ризики (група I), що виникають через необізнаність платника податків або невмісні помилки. Це ризики низького ступеня, і вони можуть бути легко виправлені; б) ризики оптимізації оподаткування (група II), що виникають через намагання платників мінімізувати сплату податків шляхом легальних оптимізаційних дій. Ці ризики вимагають більшої уваги та контролю; в) ризики ухилення від оподаткування (група III), що виникають через усвідомлену спробу уникнути оподаткування або порушення законодавства. Це найбільш серйозні ризики та можуть завдати значних втрат державному бюджету.

Управління цими ризиками є важливою частиною податкової політики. Визначення ступеня ризику платника допомагає визначити, який порядок податкового контролю та нагляду застосовувати до кожного платника. Це допомагає ефективніше використовувати ресурси контролюючих органів і забезпечувати більшу дотриманість податкового законодавства. Детальний аналіз ризиків і розробка стратегій управління ними можуть сприяти оптимізації податкових надходжень та підвищенню довіри до системи оподаткування.

Не можна оминати при характеристиці видів зобов'язаних осіб й особливості їх розподілу на групи, обумовлені типом того або іншого податку та застосування механізмів перекладання податкового обов'язку. Йдеться про важливу розмежувальну концепцію між юридичним та фактичним платниками податків. Ця розмежувальна концепція виникає особливо в контексті оподаткування, де існує поняття юридичного платника податків, якому згідно з законодавством встановлено обов'язок сплати податку, та фактичного платника, який реально надає кошти на сплату цього податку.

Зазвичай у системі оподаткування юридичний платник податків є тим, хто здійснює операції, які підлягають оподаткуванню та має юридичну зобов'язаність сплатити відповідний податок. Проте фактичний платник податків може відрізнитися від юридичного платника, оскільки він є тим, хто

реально поносить фінансовий тягар оподаткування через різні механізми, такі як перекладення податку на ціни товарів або послуг. Важливо розрізнити ці два поняття, оскільки це може мати велике значення для аналізу та оцінки ефективності системи оподаткування. Наприклад, розуміння того, як податок перекладається на кінцевого споживача через ціни на товари та послуги, може вплинути на політичні та економічні рішення стосовно оподаткування та регулювання цін.

Показовим у цьому разі є концептуальні положення, відображені у дослідженнях І. І. Янжула [233, с. 247], А. О. Ісаєва [31, с. 3;], І. Х. Озерова [149, с. 223] та О. О. Соколова [210, с. 88], що ілюструють різні підходи до цієї теми та підкреслюють важливість розуміння взаємозв'язку між юридичним і фактичним платниками податків у контексті оподаткування. Вчені акцентували увагу на визначення «платника податку» та «носія податку». Вони важливі для розуміння того, як податок переноситься та хто реально сплачує його. Основна ідея полягає в розрізненні між особами, які юридично мають зобов'язання сплачувати податок (платниками податку), і тими, хто фактично поносить фінансовий тягар оподаткування через різні механізми перекладення податку на інших (носії податку).

Платник податку – це особа (фізична або юридична), яка має юридичний обов'язок здійснювати сплату певного податку відповідно до законодавства. Платник податку може бути тим, хто формально повинен перераховувати податок у відповідний бюджет. Він може виконувати всі необхідні формальності, щоб здійснити цю оплату. Основний юридичний обов'язок лежить на платнику податку.

Носій податку – це особа, яка фактично несе фінансовий тягар податку, хоча формально не є платником податку. Носій податку оплачує податок шляхом перекладання його на інших у вигляді вищих цін на товари або послуги. Носій податку може бути споживачем, який оплачує податок через ціни на товари, або працівником, який несе податок через зниження своєї зарплати. Носій податку, фактично, виникає внаслідок господарських

процесів, відомих як перекладання. Ця розмежувальна концепція є важливою для розуміння того, як податок впливає на різні суб'єкти економіки та суспільства, і враховується при аналізі ефективності систем оподаткування і розробці податкової політики.

З урахуванням наданих вище класифікацій зобов'язаних суб'єктів у податкових відносинах убачається можливим більш детально охарактеризувати такі їх різновиди, як: а) фізичні особи-платники податків; б) податкові агенти; в) самозайняті особи-платники; г) юридичні особи-платники; д) особи, які сприяють сплаті податків і зборів. Розпочати, звичайно, логічно з аналізу правового статусу фізичних осіб-платників й окреслення їх прав та обов'язків.

Так М. В. Мірошніченко аналізує поняття «права особи», розглядаючи його як юридичну форму втілення особистих інтересів. Особливий акцент робиться на праві платника податків обирати найбільш вигідний спосіб дії, що визнається як юридичний механізм задоволення правового інтересу цього суб'єкта, вираженого у бажанні дотримуватися найбільш вигідного алгоритму поведінки, що регламентований законом. Одночасно висвітлюється взаємозв'язок між інтересом платника податків та визначеним його правом, що визначає можливість обирати альтернативний спосіб дії. Інтерес платника полягає в обранні найбільш «вигідного» варіанту поведінки. Автор убачає, що цей інтерес є суб'єктивною категорією, що виникає з особистої мисленнєво-вольової діяльності платника податків. Зазначається, що «вигідність» вибору, зробленого платником, може бути обмеженою, оскільки вона може виявитися необґрунтованою під час аналізу обраної ситуації [144, с. 8].

С. О. Бондаренко підкреслює, що законний інтерес відображає легітимне прагнення суб'єкта до дій, які не суперечать закону. Це є лише бажання, а не юридична можливість. Він відрізняється від суб'єктивного права тим, що використання ним не потребує певних дій від інших осіб або чітких меж поведінки. Законний інтерес має подвійну природу, розглядаючи його як похідний від соціального інтересу та як ефективний юридичний механізм.

Визначення змісту цього інтересу базується на чотирьох основних аспектах: існуванні прагнення суб'єкта до володіння благом, відповідності цього прагнення чинним нормативним приписам, законності обраного об'єкта інтересу та відсутності вимог до інших осіб, що не порушують цей інтерес [20, с. 36–37].

Продовжуючи аналіз суб'єктивних прав фізичних осіб-платників податків учений підкреслює, що вони представляють собою конкретизацію об'єктивних прав, враховуючи при цьому юридичний статус конкретної особи та актуальні фактичні обставини, що дають суб'єктам можливість розширити обсяг об'єктивних прав. Він зауважує, що кожному суб'єктивному праву відповідає юридичний обов'язок і робить висновок, що права й обов'язки є взаємопов'язаними категоріями, які не існують одна без одної. Вони є важливими складовими правових норм, що реалізуються через взаємодію суб'єктивних прав і юридичних обов'язків у суспільних відносинах. Юридичний обов'язок – це зобов'язання суб'єкта дотримуватися певної поведінки, яка визначена законом, з метою задоволення інтересів суспільства й особистості. Встановлення юридичних обов'язків визначається публічно-правовим характером відповідних правовідносин і спрямовано на досягнення загальних цілей [20, с. 49–50].

На наше переконання, треба підтримати ідею, що взаємозв'язок між правами й обов'язками не обмежується їхньою єдністю, яка передбачає розгляд прав і обов'язків як складових єдиного цілого в різних аспектах їхнього виявлення. Дійсно, ця взаємодія виявляється у трьох аспектах: 1) злитті (взаємопроникненні) прав і обов'язків, коли дія одного суб'єкта може одночасно розглядатися як право і як обов'язок; 2) формальній рівності прав і обов'язків, що розглядається як основоположний принцип правового статусу особи; 3) збалансованості прав і обов'язків у межах конкретних правовідносин [20, с. 50–51]. За межами цього взаємозв'язку обов'язки існують як окремі явища та для забезпечення належного захисту прав необхідно встановити систему гарантій їхнього забезпечення.

Зважаючи на це, цілком логічно виокремити наступні загальні риси суб'єктивних податкових прав і обов'язків фізичних осіб-платників податків: а) вони включені до об'єктивного (позитивного) права; б) вони є важливими елементами правового регулювання; в) вони є проявами свободи та справедливості в певній мірі; г) вони здійснюються в рамках правових відносин; д) вони сприяють зміцненню законності та правопорядку; е) вони становлять частину правового статусу особистості [20, с. 50–51].

На відміну від фізичних осіб-платників податків, їх податкові агенти мають інший податково-правовий статус. Потрібно наголосити, що податковим агентом можуть бути не тільки фізичні, а й юридичні особи.

Вважаємо, необхідно проаналізувати концепцію взаємодії платників, податкових агентів і держави в податкових відносинах, яку висловив Р. А. Сидорук. Учений зазначає, що важливим аспектом є розгляд питання про відносини між платниками податків і податковими агентами у контексті виконання останніми своїх прав і обов'язків. При цьому він стверджує, що податкові відносини не можуть існувати без участі держави, яка представлена контролюючими органами та платниками податків. Відповідно, податкові агенти можуть виступати на боці одного з обов'язкових суб'єктів [202, с. 156]. Проте, важливо відзначити, що хоча у податкових відносинах переважає інтерес держави чи територіальної громади, це не означає абсолютну полярність податкових відносин. Кожен учасник цих відносин має свої права й обов'язки, виконання цих обов'язків і реалізація наданих прав спрямовані на здійснення певної функції. Іншими словами, кожен учасник податкових відносин має своє функціональне призначення, тому неприйнятно говорити, що податкові агенти обов'язково виступають на боці одного з суб'єктів.

Статтею 18 Податкового кодексу України податковий агент визначається як особа, на яку покладається обов'язок обчислення, утримання та перерахування податків від імені і за рахунок платника податків. Податкові агенти прирівнюються до платників податків і мають права та обов'язки, встановлені Податковим кодексом України для платників податків [160]. При

цьому потрібно відрізнити інститут податкового агентства від інституту податкового представництва, оскільки вони мають різну суть і функціональне призначення.

Окремим аспектам такої диференціації приділяла увагу С. С. Іванова. На її думку, по-перше, це участь та представництво в податкових відносинах. Платник податків може бути активним учасником податкових відносин і особисто здійснювати всі необхідні податкові операції. Однак це не позбавляє його права мати свого представника. Податковий представник – це особа, яка може виступати від імені платника податків у виконанні його законних інтересів та здійснювати податкові операції на підставі закону або довіреності. По-друге, йдеться про статус представника. При законному представництві, представники повинні мати відповідний документ, що підтверджує їхній статус законного представника (наприклад, паспорт, свідоцтво про народження дитини тощо). Факт наявності такого документа та відповідна норма Податкового кодексу України обумовлює статус законного представника та додаткові документи, наприклад, договір на представництво, не є необхідними для наділення представника відповідними правами та обов'язками. По-третє, різним є джерело прав і обов'язків представника. У випадку уповноваженого представництва, правовий статус представника визначається цивільно-правовим договором на представництво інтересів, укладеним між платником податків або законним представником і представником за довіреністю. У цьому випадку спостерігається взаємодія податкових і цивільних норм для визначення правового статусу уповноваженого представника платника податків. По-четверте, ключове значення має диференціація законодавства, яке регулює ті або інші відносини (податкове та цивільне законодавство). При реалізації відносин з уповноваженим представництвом в рамках податкового регулювання застосовуються окремі цивільно-правові конструкції, які не порушують принцип розмежування податкового та цивільного законодавства. Це означає, що цивільне законодавство не використовується для регулювання відносин

владного підпорядкування та відносини, пов'язані з уповноваженим представництвом, ґрунтуються на відповідних податкових нормах і мають пріоритет перед цивільним законодавством [77, с. 78–79]. Специфічний податково-правовий статус, що поєднує елементи статусу як фізичних, так і юридичних осіб, мають самозайняті особи. Вперше дефініція цієї категорії зобов'язаних осіб з'явилася у 2003 році у зв'язку із трансформацією механізму прибуткового оподаткування фізичних осіб. Потім інститут самозайнятих осіб із Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» [188] було перенесено у 2010 році до Податкового кодексу України та дещо розширено.

Варто зауважити, що оподаткування самозайнятих осіб є складним і важливим аспектом податкової системи, воно, дійсно, вимагає докладного розуміння відповідних правил і вимог. Визначення самозайнятих осіб міститься у ст. 14 Податкового кодексу України [160]. Самозайняті особи – це фізичні особи, які здійснюють незалежну підприємницьку або професійну діяльність, і при цьому не є працівниками в межах цієї діяльності. Вони не можуть одночасно мати інший статус, як працівники чи підприємці, в межах цієї самої діяльності.

Особливості оподаткування самозайнятих осіб полягають у тому, що доходи, отримані самозайнятими особами від незалежної професійної діяльності, оподатковуються за ставкою 18% із урахуванням дозволених до відрахування витрат. Раніше ставка могла бути різною, в залежності від доходу, але з податкової реформи в Україні введена єдина ставка на рівні 18%. Самозайняті особи мають право на зменшення оподатковуваного прибутку на суму підтверджених витрат, пов'язаних із їхньою діяльністю. Однак ці витрати повинні бути належним чином документально підтверджені.

Також наявність статусу самозайнятої особи впливає на особливості оподаткування інших видів діяльності. Так оподаткування самозайнятих осіб має свої особливості, та вони не мають статусу податкових агентів. Це означає, що особи, які займаються професійною діяльністю, можуть самостійно розраховувати та сплачувати податок, який не утримується з їх доходів. Однак

існують і певні вимоги до самозайнятих осіб, встановлені податковим законодавством. Наприклад, вони не повинні суміщати свій статус з іншим статусом, що пов'язаний з аналогічною діяльністю, та можуть використовувати найману працю лише обмежено.

Говорячи про категорію самозайнятих осіб не можна оминати аспекти, які впливають на розвиток самозайнятості в Україні, особливо в контексті сільських територій. У сучасному суспільстві питання оподаткування та податкової системи мають надзвичайну вагу та впливають на різні сфери життя громадян і бізнесу. Одним із важливих аспектів податкової системи є самозайнятість населення, що передає фізичну особу-підприємця або особу, яка здійснює незалежну професійну діяльність [39, с. 126–132]. Для таких осіб створено окремий порядок оподаткування, який передбачає оподаткування доходів за певною ставкою, що визначена Податковим кодексом України. Важливо відзначити, що самозайняті особи не можуть одночасно мати статус працівника в межах своєї підприємницької або професійної діяльності. Ця особливість визначається законодавством та має важливе значення для правового статусу самозайнятих осіб.

Самозайнятість сільського населення вимагає особливої уваги, оскільки в сільських регіонах існують специфічні умови та потреби. Психологічні фактори, такі як бажання та готовність людей до самостійної праці та ведення власного господарства, а також їхнє сприйняття ринкових реформ, відіграють важливу роль у розвитку самозайнятості в сільських районах. Урахування цих психологічних аспектів може сприяти успішному розвитку самозайнятості та зменшенню безробіття в цих регіонах. Стабільність законодавчої бази та чіткі правові норми є важливими факторами, які впливають на розвиток самозайнятості. Нестабільність законодавства, часті зміни та протиріччя в нормах можуть ускладнювати ситуацію для самозайнятих осіб. Тому важливо забезпечити стабільність законодавчої бази та розробити чіткі та доступні правила оподаткування для цієї категорії громадян [39, с. 126–132; 95, с. 3–13].

Також треба звернути увагу на роль об'єднаних територіальних громад у розвитку самозайнятості. Згідно з політикою територіальної децентралізації, ці громади мають значні повноваження та можливості для активізації самозайнятості населення, що сприяє розвитку громад та покращенню економічного становища їх мешканців. Більшою мірою розвиток самозайнятості залежить від збалансованого підходу до законодавчого регулювання, урахування психологічних особливостей населення та активної ролі місцевих органів влади. Ці аспекти є важливими для забезпечення ефективності самозайнятості та створення сприятливих умов для розвитку громад і підтримки громадян у їх підприємницькій діяльності.

Необхідно відзначити, що аналіз самозайнятості населення, проведений Г. В. Гаврюшенко на основі зарубіжного досвіду, розкриває цікаві підходи до стимулювання індивідуального підприємництва та розвитку малих підприємств. Зокрема, потрібно відзначити, що спочатку державне сприяння розвитку малого підприємництва в розвинених країнах було спрямоване на боротьбу з безробіттям та соціальною напруженістю. Це свідчить про важливість цього напрямку політики у сфері зайнятості та підтримки громадян [32, с. 46]. Один із основних інструментів такої політики – спеціальні цільові державні програми підтримки та розвитку підприємництва. Вони спрямовані на найменш конкурентоспроможних суб'єктів на ринку праці, зокрема, на безробітних, людей з інвалідністю та молодь. Ці програми надають технічну, консультативну допомогу, а також фінансову підтримку, включаючи кредити, гранти та різноманітні пільги для створення та розвитку власних підприємств. Такий підхід сприяє самостійному підприємництву та зменшенню безробіття.

Цілком цікавим є приклад Франції, де вже у 1979 році була запроваджена програма розвитку самозайнятості для безробітних громадян. Вона передбачала виділення «стартового капіталу» для створення власного підприємства, шляхом одноразової виплати всієї суми допомоги з безробіття. Передбачалася можливість об'єднання різних видів допомоги з безробіття для формування достатньої суми для старту нового малого підприємства [32,

с. 46]. Ці приклади свідчать про важливість державного сприяння та стимулювання самозайнятості як інструмента зменшення безробіття та соціальної напруженості. Вони можуть бути цінним джерелом навчання та натхнення для розвитку подібних програм у власній країні.

Науковий аналіз терміна «самозайнятість», проведений Н. В. Ортіковою, виявив цікаву етимологічну спільність цього терміна в різних європейських мовах. Вона вказує на те, що термін походить із латинської мови, але його семантичне вживання в різних мовах є результатом конструювання аналогічних слів зі схожими коренями. Наприклад, англійська мова використовує «self-employment», німецька – «selbstständige Tätigkeit», іспанська – «trabajo por cuenta propia», французька – «l'auto-emploi» та інші. Ця семантична спільність дозволяє уникнути національної культурної специфічності та сприяє розумінню поняття «самозайнятість» у міжнародному контексті [152; 200; 228].

Крім того, К. В. Гнатенко вносить важливу пропозицію щодо закріплення визначення поняття «самозайнята особа» в окремому нормативно-правовому акті або шляхом внесення відповідних змін до Податкового кодексу України. Це дозволить чітко визначити, хто належить до цієї категорії осіб і уникнути неоднозначностей при розгляді спірних питань стосовно захисту прав і свобод самозайнятих осіб. До цієї категорії слід включити осіб, які займаються незалежною професійною діяльністю без отримання статусу фізичної особи-підприємця, а також тих, хто займається фермерським господарством без залучення найманої праці та осіб, які виконують фріланс через Інтернет [35, с. 105].

Національний підхід до розуміння самозайнятості в країнах Європи визначає цю концепцію як комерційну діяльність, що базується виключно на власній праці та не відбувається в рамках найму на роботодавця. Важливою ознакою є самоініціативність, власні засоби та обладнання, відсутність зовнішнього контролю та відповідальність за результати покладається на самозайнятих осіб [54].

Подальший аналіз ученої О. І. Жорнової розкриває, що самозайнятість є важливим інструментом стабілізації суспільства та благополуччя її суб'єктів. Цей феномен дозволяє індивідуумам встановлювати свій графік роботи, працювати самостійно та здійснювати діяльність за власними умовами. Самозайнятість визнається найбільш продуктивним способом досягнення стабільності та процвітання як для індивідів, так і для суспільства в цілому [61, с. 67–75]. У підсумку, аналіз науковців показує, що самозайнятість є важливим явищем у сучасному суспільстві, що вимагає розуміння та регулювання на рівні законодавства для забезпечення прав та інтересів самозайнятих осіб і сприяння їхньому розвитку.

Серед зобов'язаних осіб, чия правосуб'єктність визначається переважно через податкові обов'язки, існує група осіб для яких обов'язковою є державна реєстрація їх діяльності у відповідному уповноваженому органі. Серед самозайнятих осіб, які належать до цієї категорії суб'єктів, найвідомішими прикладами є особи, які повинні отримати свідоцтво про реєстрацію або інший документ (дозвіл, сертифікат тощо), що підтверджує їхнє право на здійснення незалежної професійної діяльності. Передусім це стосується адвокатів і нотаріусів.

Нотаріуси, згідно з Законом України «Про нотаріат», можуть здійснювати нотаріальну діяльність лише після реєстрації приватної нотаріальної діяльності органами Міністерства юстиції України. Ця реєстрація необхідна для забезпечення контролю та легітимності нотаріальних послуг [186]. Адвокати також мають право займатися адвокатською діяльністю лише після отримання свідоцтва на право зайняття адвокатською діяльністю, згідно з Законом України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» [171]. Ця міра забезпечує високий рівень кваліфікації та професіоналізму адвокатів, захищає права та інтереси їх клієнтів.

Для фізичних осіб-підприємців та осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність, реєстрація проводиться як самозайнятих осіб, що прямо передбачено Податковим кодексом України [160]. Ця реєстрація

контролюється контролюючими органами на основі відомостей з реєстраційної картки, наданих державним реєстратором відповідно до Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань» [174]. Отримання свідоцтва про реєстрацію або іншого документа, що підтверджує право таких фізичних осіб на незалежну професійну діяльність, є юридичним фактом, що породжує обов'язок спеціальної реєстрації. Така реєстрація визначається законодавцем і передбачає певні строкові рамки для податкової реєстрації таких осіб після отримання статусу спеціального суб'єкта оподаткування – протягом 10 календарних днів після реєстрації.

Завершуючи аналіз правового статусу самозайнятих осіб, перш ніж охарактеризувати категорію осіб юридичних, потрібно наголосити на подібності обов'язку з податкового обліку цих двох категорій зобов'язаних осіб. Державний реєстр фізичних осіб - платників податків є важливою системою, яка дозволяє владі, органам місцевого самоврядування, банкам, фінансовим установам та іншим організаціям здійснювати ефективний контроль і управління оподаткуванням фізичних осіб та забезпечувати виконання податкових зобов'язань. Реєстрація в цьому реєстрі здійснюється шляхом внесення записів про державну реєстрацію, реєстрацію змін, внесення змін стосовно самозайнятих осіб та інших платників податків, а також інших подібних дій. Важливими даними в реєстрі є інформація про місце діяльності, види діяльності, систему оподаткування і багато іншої інформації, яка необхідна для здійснення контролю та надання податкових послуг. Ця система реєстрації є необхідною для забезпечення податкової дисципліни та виконання податкових зобов'язань фізичними особами в Україні. Вона також сприяє ефективному збору податків і регулюванню питань оподаткування відповідно до законодавства країни, саме у цьому реєстрі обліковуються самозайняті особи, тоді як особи юридичні обліковуються в окремому реєстрі.

Юридичні особи-платники податків відносяться до категорії зобов'язаних учасників податкових відносин, які забезпечують лівову частину

податкових надходжень до бюджетів різних рівнів. Зумовлено це не тільки тим, що вони є платниками таких податків, як податок на прибуток підприємств, акцизний податок, податок на доходи фізичних осіб, які є найбільш бюджетоутворюючими, а й тим, що вони виступають податковими агентами для фізичних осіб при сплаті податку на доходи фізичних осіб. Отже, фактично ця категорія зобов'язаних осіб задіяна як у відносинах щодо сплати податків, платниками яких традиційно виступають особи юридичні, так і у відносинах із реалізації податкового обов'язку фізичними особами.

Юридична особа – це організація, створена шляхом об'єднання осіб та/або майна і наділена цивільною правоздатністю і дієздатністю [225]. Організація визначається як цілісна сукупність, де основними ознаками є її створення об'єднанням осіб або майна і наявність цивільної правоздатності, здатності набувати права та нести обов'язки, а також можливість виступати в цивільному обороті як єдність. Також важливо відзначити, що організація може мати внутрішню структуру й організаційний устрій, які можуть варіюватися в залежності від типу організації та її цілей. Різні види організацій можуть використовувати різні організаційно-правові форми, що визначають спосіб їх функціонування та управління.

Більшість юридичних осіб оподатковуються податком на прибуток підприємств і визначити їх як платників цього податку можливо за такими характеристиками: 1) платником податку на прибуток підприємств може бути юридична особа або її відокремлений підрозділ; 2) платник податку на прибуток – це особа, яка має комплекс обов'язків та прав щодо податкового обліку, сплати податку та звітності. Важливо зауважити, що відсутність хоча б одного з цих обов'язків не позбавляє юридичну особу статусу платника податку на прибуток підприємств. На практиці існує ситуація, коли деякі платники податку на прибуток фактично не сплачують сам податок, але вони все рівно зобов'язані реєструватися як платники та подавати відповідну звітність щодо цього податку [230, с. 161–162]. Проте, друга ознака надає можливість вважати їх платниками податку на прибуток підприємств. Навіть

якщо юридична особа звільнена від безпосередньої сплати податку на прибуток, вона все рівно зобов'язана вести облік та звітувати, представляючи звітність як платник цього податку.

З урахуванням цього, Ю. С. Стоян пропонує таке визначення платника податку на прибуток підприємств: «це юридичні особи (як резиденти, так і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, чия діяльність пов'язана зі збором матеріальних ресурсів та розподілом і використанням прибуткового продукту, який оподатковується відповідно до законодавства, і яким покладено обов'язки з оподаткування, обліку та подачі звітності. Це визначення та його ключові ознаки дозволяють виокремити платників податку на прибуток підприємств серед інших категорій платників податків» [211, с. 47–48].

Для юридичних осіб характерною ознакою є публічність їх виникнення та припинення. Ця ознака служить відокремлювальною між організаціями, що мають статус юридичної особи та тими, що не мають такого статусу. Згідно з національним законодавством, юридична особа вважається створеною з моменту її державної реєстрації. З цього моменту, відповідно до цивільного законодавства, вона набуває цивільну правосуб'єктність [225]. Державна реєстрація юридичної особи пов'язана з її легалізацією та набуттям усіх характеристик юридичної особи, таких як: організаційна єдність, майнова відокремленість, правоздатність укладати угоди та нести обов'язки, а також самостійна правова відповідальність тощо. Деякі науковці зв'язують виникнення податкової правосуб'єктності юридичної особи виключно з набуттям нею цивільної правосуб'єктності [220, с. 74–75].

Використання поняття юридичної особи в податковому праві виявляє ряд особливостей. Перше та найбільш очевидне – відмінність використання фізичних осіб від юридичних у цьому контексті. Фізична особа завжди виступає представником однієї сторони податкових правовідносин, у той час як юридична особа, будучи організацією, є не тільки платником податків, але також органом, який займається оподаткуванням.

Крім того, у використанні категорії «юридична особа» присутня подвійність. Це випливає з того, що юридичними особами є як органи, відповідальні за оподаткування, так і значна кількість платників податків. Ця подвійність створює некоректну ситуацію, де один термін має різні значення в контексті податкового права. До цього ж, спроби ввести альтернативні поняття, такі як «колективні суб'єкти» і «об'єднання», в податкове право не знайшли належного розвитку та підтримки. Це свідчить про складність використання поняття «юридична особа» як однозначного суб'єкта, з яким можна пов'язати податковий обов'язок. Фактично, окрім окремих юридичних осіб, існують їх відокремлені підрозділи, філії та об'єднання, які також є платниками податків, але не розглядаються окремо. Така ситуація робить важливим постійне уточнення та деталізацію використання поняття «юридична особа» в податковому праві [161, с. 118–119].

Щодо організацій, то згідно з розподілом суб'єктів податкового права на індивідуальні, колективні та суспільно-територіальні утворення, вони відносяться до колективних суб'єктів права. Це означає, що для розуміння ролі та місця організацій в системі суб'єктів податкового права потрібно визначити їх специфічні риси та особливості, що підкреслюють їх можливість та необхідність участі в правовідносинах. Згідно з літературними визначеннями, колективні суб'єкти права – це організовані групи людей, які мають права та можуть виступати в юридичних відносинах із іншими суб'єктами як єдина структура.

Отримання юридичною особою цивільної та податкової правоздатності можна логічно сприймати як компоненти єдиного процесу легалізації цієї особи. Проте, важливо підкреслити, що податкова та цивільна правосуб'єктності є різними за своєю природою та сферою застосування. Питання про те, яке з цих явищ є первинним, а яке похідним, не є юридично визнаним або однозначним. Загальна правосуб'єктність юридичної особи може бути поділена на компоненти для регулювання окремими галузями

права або інститутами, та кожен із цих компонентів має свої галузеві відмінності.

Важливо відзначити, що без державної реєстрації юридичної особи неможливе включення її до реєстру платників податків. З іншого боку, цивільна правосуб'єктність також потребує податкової реєстрації [158, с. 89]. У практичній дійсності, важко визначити чітку межу між моментами набуття цих двох видів правосуб'єктності юридичної особи, оскільки вони існують паралельно та незалежно одне від одного.

Оснoву виникнення податкових обов'язків у юридичних осіб складає диференціація їх на резидентів та нерезидентів. Резидентами визнаються юридичні особи та суб'єкти господарської діяльності України, які мають статус юридичної особи та фактично діють на території України. До резидентів також відносяться дипломатичні представництва України за кордоном, які мають дипломатичні привілеї та імунітет, а також філії та представництва українських підприємств за кордоном. Нерезидентами є юридичні особи, що діють за межами України та не мають статусу юридичної особи в Україні.

У випадках, коли юридична особа ще не набула цивільної правосуб'єктності, важливо враховувати, що об'єкт оподаткування може породжувати податковий обов'язок лише в особи, яка вже має можливість реалізовувати податкові права та обов'язки, тобто є правоздатною. Юридична особа стає правоздатною з моменту її державної реєстрації та постановки на облік у податкових органах. Це робить можливим визнання її платником податків та здійснення нею податкових обов'язків.

Філії та представництва юридичних осіб, хоча і не є самостійними платниками податків, можуть виконувати обов'язки зі сплати податків у відповідній частині в разі, якщо на них покладено такий обов'язок. У цілому обов'язки щодо сплати податків виконуються тими юридичними особами, яких філії та представництва представляють [220, с. 84–86].

Вагомим критерієм, що впливає як на процедури оподаткування, так і на обсяг податкового зобов'язання юридичних осіб-платників, є їх податково-резидентський статус. Як зазначає Ю. С. Стоян, критерії резидентства та джерела фінансування суттєво впливають на податкову правосуб'єктність платників, вони «... розширюють та ускладнюють податкові обов'язки, іноді, навпаки, звужують та спрощують. Так, наприклад, при визначенні правового статусу платника податку на прибуток підприємств враховуватимуться такі обставини, як: резидентство; прибутковість або неприбутковість; мета створення підприємства (тимчасова чи постійна); чи є вони державними або приватними; залежно від способу формування статутного капіталу; залежно від місця проведення господарської діяльності тощо» [211, с. 49].

Пильну увагу проблематиці визначення резидентства юридичних осіб як платників податків приділяла Г. В. Фоміна. На її переконання визначення резидентства юридичних осіб як платників податків та обов'язкових платежів базується на декількох критеріях. Важливо враховувати, що для встановлення податкового обов'язку в юридичної особи не обов'язково потрібно відповідати всім цим критеріям; віднесення юридичної особи або її відокремленого підрозділу до категорії платників податків може здійснюватися на підставі хоча б одного з них. До таких критеріїв учена включає [220, с. 86–88]:

1) місце реєстрації. Місце реєстрації юридичної особи у деяких випадках співпадає з місцем її фактичного розташування чи місцем здійснення діяльності. Проте, потрібно зауважити, що існують ситуації, коли це не так. Наприклад, деякі законодавчі акти можуть встановлювати особливі податкові режими для певних територій без урахування місця фактичної діяльності;

2) місце управління. Місцем управління підприємством вважається місце, де здійснюються повноваження діючим вищим органом управління відповідно до статуту або установчих документів. Якщо управління підприємством здійснюється фізичною особою, яка є власником цього підприємства, то місцем управління вважається місце проживання власника.

У випадках, коли вищого органу управління не існує, місцем управління вважається місце здійснення повноважень виконавчим органом підприємства;

3) місце діяльності. Цей критерій визначає резидентство особи на основі місця здійснення основних господарських операцій. Особа вважається резидентом країни, якщо вона здійснює значну частину своєї діяльності на її території.

За відсутності чіткого визначення резидентства юридичної особи за всіма цими критеріями, важливо мати на увазі, що резидентами в Україні вважаються юридичні особи та суб'єкти господарської діяльності, що діють на території України відповідно до її законодавства та мають статус юридичної особи.

Нерезидентами є юридичні особи, що діють за межами України та не мають статусу юридичної особи в Україні. У випадках, коли юридична особа ще не набула цивільної правосуб'єктності, важливо враховувати, що об'єкт оподаткування може породжувати податковий обов'язок лише в особи, яка вже має можливість реалізовувати податкові права та обов'язки, тобто є правоздатною.

Окремо потрібно охарактеризувати таку категорію зобов'язаних учасників податкових правовідносин, як суб'єкти, які не є безпосередньо платниками податків, а лише сприяють виконанню останніми своїх податкових обов'язків. Суб'єкти, які сприяють сплаті податків і зборів мають свою специфічну податкову правосуб'єктність, відмінну від правосуб'єктності платників та податкових агентів. Їх функціональне призначення полягає у сприянні належному виконанню складових податкового обов'язку. Вони фактично виконують роль посередників між платниками податків і контролюючими органами, сприяючи забезпеченню додержання податкового законодавства.

Хоча основна мета цих осіб полягає в забезпеченні належної сплати податків, важливо враховувати, що вони діють у рамках нормативних приписів і безсторонньо, з урахуванням інтересів не лише платників податків,

але й інтересів держави та територіальних громад. Їх права та обов'язки встановлені законодавством і відображають їхню роль у забезпеченні виконання податкового обов'язку. Це може включати обов'язок надавати інформацію, сприяти збору податків та інші подібні функції. У цьому контексті важливо розуміти, що ці суб'єкти не обов'язково лобіюють інтереси платників податків або контролюючих органів. Їхня роль полягає в забезпеченні додержання податкового законодавства та забезпеченні належної сплати податків і вони діють відповідно до цих функцій.

Деякі вчені зводять роль суб'єктів розглядуваної нами категорії зобов'язаних осіб лише до реалізації контролю у формі інформаційного забезпечення. Р. А. Сидорук у цьому контексті наголошує, що суб'єкти інформаційно-аналітичного забезпечення відіграють важливу роль у забезпеченні додержання податкового законодавства та належної сплати податків. Вони забезпечують потрібну інформацію для контролюючих органів, щоб здійснювати нагляд за виконанням податкових обов'язків. Наприклад, нотаріуси можуть надавати важливу інформацію щодо операцій з нерухомістю, яка має значення для визначення податкових обов'язків. Інші суб'єкти інформаційно-аналітичного забезпечення також можуть виконувати свої функції, сприяючи збору та обробці інформації, що важлива для податкового адміністрування [202, с. 152].

Основна ідея Р. А. Сидорука полягає у тому, що різні суб'єкти можуть бути задіяні у наданні інформації контролюючим органам у залежності від їхньої компетенції та доступу до відповідної інформації [202, с. 152]. З цим можна погодитись, адже подібний підхід допомагає створити систему в якій інформація збирається та аналізується з різних джерел для забезпечення належної сплати податків і додержання податкових обов'язків. Залучення різних суб'єктів інформаційно-аналітичного забезпечення допомагає зробити податкову систему більш ефективною та забезпечує контроль за виконанням податкових обов'язків.

У складі категорії суб'єктів, які сприяють сплаті податків, часто виокремлюють банки та інші фінансові установи. С. С. Іванова у своїй роботі підкреслює роль банків та інших суб'єктів, які сприяють сплаті податків, у податковій системі. Вона переконливо доводить, що ці суб'єкти є важливими для забезпечення належної сплати податків та ведення податкового контролю [77, с. 25–29]. Основні обов'язки банків щодо надання інформації контролюючим органам, дійсно, впливають з податкового законодавства України. Зокрема, банки повинні надавати інформацію про відкриття та закриття рахунків платників податків, а також іншу необхідну інформацію, що може бути важливою для визначення податкових обов'язків. Відповідальність за неподання такої інформації передбачена в податковому законодавстві.

Крім того, до кола суб'єктів, які сприяють сплаті податків можна віднести також цілу низку інших суб'єктів, які також виконують важливі ролі в системі інформаційно-аналітичного забезпечення податкової системи. Органи реєстрації, нотаріуси та інші суб'єкти можуть надавати інформацію про реєстрацію організацій, фізичних осіб, об'єкти нерухомості та інше, що також важливо для контролю та визначення податкових обов'язків. Усі ці суб'єкти діють у рамках податкового законодавства та сприяють досягненню публічно-правової цілі – належної сплати податків і зборів, що є важливим для функціонування фінансової системи та забезпечення фінансової стабільності країни.

2.3. Суд як учасник процедурних податкових правовідносин

Важливим для з'ясування природи всіх різновидів податкових правовідносин є акцент на їх публічності, що обумовлює виключне місце в них держави, територіальних громад і суб'єктів владних повноважень, які реалізують та захищають саме публічні інтереси. Все це стосується й охоронних податкових правовідносин. Змістовність правосуб'єктності вказаних вище учасників ґрунтується на тому, що держава та територіальні

громади виступають не лише організатором їх (насамперед через нормотворчі процедури, встановлення та закріплення обов'язкових правил поведінки учасників), але й власниками коштів, які формуються за рахунок сплати податків і зборів. У цьому й полягає головна підстава логічності імперативного регулювання таких відносин, шляхом використання наказів з боку держави та територіальних громад.

При цьому треба враховувати особливості участі держави в таких відносинах [106, с. 224–225]. По-перше, власниками коштів, що зібрані за рахунок акумуляції податків і зборів є саме держава та територіальні громади, а не суб'єкти, які їх представляють (Верховна рада України, місцеві ради). По-друге, суб'єктами відповідальності є також держава та територіальні громади, бо відшкодування платникам, внаслідок скоєння правопорушення суб'єктами владних повноважень, робиться за рахунок тих же бюджетів. По-третє, інтереси і держави, і територіальних громад в податковій сфері представляють податкові органи. Окремих місцевих податкових органів не існує, а реалізацію їх функцій на місцях здійснюють органи, які входять в організаційну побудову державних органів контролю відповідних відносин. По-четверте, захист інтересів у податкових відносинах як держави, так і платників здійснюється в режимі адміністративного судочинства.

Треба виважено підходити до з'ясування місця та ролі суду як учасника податкових процедур. Захищаючи інтереси держави (в тому числі) він не реалізує безапеляційно інтереси держави, а виступає арбітром у розв'язанні спору стосовно державних інтересів. Це зумовлює як незалежність суду при вирішенні конфлікту між суб'єктом владних повноважень і платником, так і гарантує ефективну та раціональну реалізацію конструкції стримувань і противаг у суспільному управлінні [6, с. 90].

Особливість участі суду в податкових процедурах зумовлена його принциповим становищем. Якщо будь-який суб'єкт податкових процедур, який представляє зобов'язану або владну особу, в тій чи іншій формі присутній на будь-якій стадії податкових процедур із самого початку

виникнення підстав процедурного регулювання, то з участю суду ситуація інакша. Участь суду зумовлюється виникненням спору як різновиду юридичного конфлікту. Не зупиняючись детально на характеристиці конфліктності в податкових відносинах хотілося б зробити акцент на тому, що неузгодження інтересів та позицій осіб, які протистоять одне одному, в цій ситуації породжує підстави виникнення конфлікту та зумовлює необхідність пошуку найоптимальнішої форми розв'язання спору.

Показово, що навіть виникнення спору щодо виконання податкового обов'язку не означає автоматично залучення суду до таких відносин і врегулювання порядку його присутності при цьому. Якщо йдеться про розв'язання податкового спору, то абсолютно логічним постає наявність можливості врегулювання суперечностей засобами адміністративного узгодження, використання тих чи інших форм медіації. Тобто суд як учасник податкових процедур з'являється лише тоді, коли узгодження інтересів у режимі адміністративного вирішення податкових спорів стає неможливим. Конфліктність набуває найбільш напруженої форми. Саме тому всі податкові процедури до участі суду передбачають в якості суб'єктів відносин платника та суб'єкта владних повноважень і лише на цьому етапі до них додається третій учасник – суд. Це й обумовлює специфічний характер (насамперед за рахунок зміни суб'єктного складу) процедури вирішення податкових спорів із участю суду.

Роль суду в охоронних податкових процедурах пов'язується з безпосереднім зв'язком його з органами виконавчої влади. Останні здійснюють владні повноваження на підставі вільної реалізації делегованих їм можливостей. «Закон не може передбачити всіх випадків, регламентувати всі дії адміністративної влади, він передбачає лише загальні положення, встановлює відомі межі надання адміністративній владі свободи дій» [199, с. 43]. Існування дискреції в реалізації повноважень на розсуд суб'єктів владних повноважень обумовлює декілька моментів: а) суб'єктивне тлумачення суб'єктом владних повноважень характеру реалізації розсуду в

конкретній ситуації; б) наявність законодавчо визначених варіантів поведінки при реалізації розсуду; в) існування певної функції контролю у суду щодо чіткості та відповідності реалізації дискреційних можливостей суб'єктом владних повноважень [6, с. 91].

Отже, ефективність управлінського процесу пов'язується як і з позитивними, так і з негативними наслідками щодо оцінки судом варіантів реалізації дискреційних повноважень. Рішення суду можуть містити як висновки, що сприяють виконанню певних обов'язків і стимулюють розвиток відносин, так і рішення, які перешкоджають динаміці тих же відносин або взагалі їх припиняють. «Скасування незаконного розпорядження адміністрації або припис виконати покладені законом обов'язки не можна розглядати як перешкоду адміністрації, як втручання в її дії. Це лише судове встановлення правовідносин між позивачем і відповідачем на підставі закону, виражене примусово. Адміністративна юстиція не втручається в нормальну закономірну діяльність адміністрації, вона лише визнає незаконними дії останньої, що виходять за межі, відведені їй законом, відновлює порушене право» [199, с. 42–43].

Реформа судочинства в середині 90-х років ХХ сторіччя мала об'єктивно відреагувати на розвиток суспільних відносин. Стан їх, на той час, вимагав принципово нових підходів до законодавчого врегулювання прогалин у сфері забезпечення судового захисту громадян та вирішення певного типу спорів. Принципово важливим це було ще й тому, що судового розв'язання вимагали спори в тих сферах, яких до цього практично не було. Якщо виходити з того, що лише в 1990 році [148] з'явилися податкові інспекції як спеціалізовані податкові органи щодо контролю за виконання податкового обов'язку, то зрозуміло, що це не могло не відбитися на коригуванні, трансформації юрисдикцій. Наступним кроком можна вважати прийняття Конституції України в 1996 році [92]. На цьому етапі було закладено засади реформи системи судових органів, які мали відповідати сучасному стану розвитку суспільних відносин.

Саме реалізація таких конституційних положень і була втілена в ідеї запровадження та розвитку адміністративного судочинства. «Тільки поява спеціалізованого суду, де в процесі особи забезпечувалися певні процесуальні гарантії захисту в спорі з суб'єктом владних повноважень – це був дійсно революційний крок на шляху розбудови демократії. Закладався новий прогресивний підхід до можливості особи захистити свої права» [103, с. 42]. Подібні настанови відбилися в потужних системоутворюючих процесах розбудови адміністративних судів із другої половини 90-х років XX сторіччя [184].

Зрозуміло, що всі спори, що були пов'язані з розв'язанням конфлікту між платниками та податковими органами, увійшли до сфери адміністративної юрисдикції. Водночас у процедурному регулюванні цього аспекту податкових відносин подібні судові процедури характеризувалися змістовною особливістю. Всі податкові процедури до цього етапу передбачали регулювання відносин між платниками та податковими органами, що здійснювалося переважно в режимі матеріальних, регулятивних правовідносин, які відображали правосуб'єктність учасників. Поява суду як суб'єкта процедурного регулювання надавала не лише специфічності в реалізації таких процедур, але й принципово змінювала природу правовідносин, якими впорядковувалося розв'язання конфлікту. Це обумовлювалось тим, що суд був присутній в такому розв'язанні як фігура процесуальна. «Поява адміністративних судів – це не просто похідна реорганізація системи судової влади, це унікальна можливість захисту права особи у спорах з державою. Унікальність її полягає в тому, що лише в межах адміністративної юстиції існує презумпція винуватості влади, коли суб'єкт владних повноважень повинен доводити, що він прийняв обґрунтоване рішення на підставі відповідної законодавчої норми» [100, с. 87].

Поява адміністративних судів, буквально з перших днів їх існування, призвела до триваючої дискусії стосовно співвідношення господарського та адміністративного судочинства. Неодноразово ставилося питання щодо

недоцільності існування адміністративних судів або принципової ревізії юрисдикцій, в умовах якої значна кількість справ (насамперед податкових) мала розглядатися в режимі господарського судочинства. На наш погляд, подібна дискусія має штучний характер і відображає «сміливість» суспільства. Узагальнено адміністративні суди можна розглядати як суди, які позбавлені впливу державної тоталітарності, які в основу судового рішення не покладають імперативність держави як головний чинник. Принципові розбіжності закладено в засоби «...вирішення спорів з участю органу, який представляє державу, владного суб'єкта в режимі господарського та адміністративного судочинства. Якщо в першому випадку в спорі протистояють дві, фактично рівні за процесуальним статусом сторони, які мають схожі процесуальні права та обов'язки, то в другому випадку процесуальний статус суб'єкта владних повноважень об'єктивно, логічно обмежений. Лише в рамках адміністративного судочинства особа може протистояти державній машині» [109, с. 12–13].

У режимі господарського судочинства обов'язок доведення правомірності рішення покладалася на зобов'язану особу. За такої умови в суб'єкта владних повноважень, правосуб'єктність якого формувалася переважно за рахунок прав, яким протистояли імперативні обов'язки платника, залишалася можливість блокувати платникові набуття доказів і перешкоджати доказуванню власної позиції. Лише в режимі адміністративного судочинства суб'єкт владних повноважень набув безапеляційний обов'язок доведення правомірності свого рішення. Отже, було утворено дієвий механізм захисту адміністративними судами прав, свобод та інтересів платників податків у сфері публічно-правових відносин.

До того ж у режимі адміністративного судочинства суд набуває принципової властивості, що дозволяє йому виступати в якості активного суб'єкта. Це пов'язується з тим, що адміністративний суд не лише аналізує та досліджує матеріали та докази які надані сторонами, але й витребує, оцінює їх із власної ініціативи. Подібна можливість суду кореспондується з

обов'язком суб'єкта владних повноважень надавати всі наявні в нього документи. Невиконання цього обов'язку суб'єктом владних повноважень гарантує можливість витребування судом необхідних матеріалів. Це дозволяє сприяти активному, справедливому та неупередженому вирішенню спору. Подібної можливості суду в режимі господарського судочинства немає.

При розв'язанні податкових спорів у режимі судових процедур потрібно враховувати, що предметом спору є відносини щодо виконання податкового обов'язку по сплаті податку чи збору, які законодавець відніс до загальнодержавних або місцевих [160]. У свій час при розгляді подібного типу спорів склалася, на наш погляд, не зовсім послідовна судова практика. При вирішенні спору деякі суди першої та апеляційної інстанції будували аргументацію та висновки своїх рішень, посилаючись на норми Бюджетного кодексу України. Але «принциповим при цьому є момент виконання податкового обов'язку, бо до даної миті – це предмет регулювання податковим законодавством, і, безумовно, аргументація доказів, визначення позиції повинні будуватися на податковому законодавстві» [113, с. 59].

Певним чином теоретичною виглядає проблема віднесення законів до виключно галузевих чи підгалузевих: фінансових, бюджетних, податкових тощо. Наприклад, поняття фінансових законів (яке в цілому може стосуватися обігу грошових коштів, що охоплюють як публічні, так і приватно-правові норми) може входити до абсолютно різних галузей законодавства (фінансового законодавства, господарського законодавства, цивільного законодавства тощо). На відміну від фінансових законодавчих актів, бюджетні та податкові закони характеризуються певною однорідністю, хоча щорічні бюджетні закони можуть включати норми, які стосуються справляння податків та зборів і таким чином вони стають умовно бюджетними. Саме тому не можна виключати відповідного втручання в регулювання податкових відносин не податкових законів, які містять норми, що безпосередньо стосуються оподаткування. Особливо яскравими прикладами є саме бюджетні

закони або соціальні закони, якими встановлюються податкові пільги для окремих категорій суб'єктів.

Процедури вирішення податкових спорів зазнають вплив усієї системи законодавства. Але до протиріч при прийнятті відповідних рішень призводить поверховий погляд на предметну орієнтованість закону. «Звісно, що і податкові, і бюджетні правові норми орієнтовані на регулювання руху публічних коштів, власниками яких є держава і територіальні громади. Залежно від інституційної належності норми може йтися про різні стадії, або різний режим такого регулювання, що безумовно пов'язується і зі спором який виникає при цьому та загальними засадами й особливостями його вирішення» [113, с. 58]. Принципова фінансово-правова єдність, однорідність бюджетного та податкового законодавств не виключає їх розбіжностей, різних напрямів правового впливу. Посилання на норми, які визначають природу бюджету, підстави та характер його формування й витрачання нічого не містять для розв'язання податкового спору. Те, що податки входять до дохідної частини бюджетів зовсім не означає, що бюджетне законодавство містить норми, які регулюють оподаткування та посилання на які можуть бути аргументом при вирішенні податкового спору.

Подібна ситуація характеризується наявністю колізій. Зрозуміло, що це свідчить про недосконалість стану законодавства [118, с. 215–217]. Але, незважаючи на це, процедурне регулювання має забезпечити подолання цього виду конфлікту. Треба враховувати, що певна особливість процедурного забезпечення вирішення податкового спору на такому етапі буде залежати й визначатися характером колізії. Це можуть бути [113, с. 61]: а) колізії податково-правових норм одного акта; б) колізії норм окремих податково-правових актів. Особливість колізій цього типу буде визначати процедурне регулювання, що має враховувати тип акта (закон, указ, постанова) або різновид однотипних актів (загальний чи спеціальний закон); в) колізія норм, що регулюють податкові відносини, але містяться в різних актах фінансового законодавства; г) колізії різногалузевих норм, що впливають на регулювання

податкових відносин. Отож вельми важливим у цій ситуації ставити за мету не боротьбу з наслідками, а усунення підстави появи таких суперечностей. Ідеться про передпроцедуру, яка стосується якості нормотворчості. Лише досконало узгоджене законодавство може сформувати умови мінімізації колізійних підстав не лише при розв'язанні податкових спорів, а взагалі.

Предметом спору є виконання податкового обов'язку, з'ясування чи відповідає поведінка учасників відносин приписам податкового законодавства [160]. До того моменту поки йдеться про виконання податкового обов'язку всі відносини мають регулюватися саме Податковим кодексом України. Коли податок сплачений (в повній мірі та своєчасно) – податковий обов'язок виконано. Все що відбувається з рухом коштів у подальшому – не є предметом податкового регулювання та не може бути предметом податкового спору. На моменті передачі коштів платником у рахунок податкового обов'язку закінчується податкове регулювання. Перерахування банком коштів від податків та зборів на відповідний казначейський рахунок уже виражає інший характер відносин, інший суб'єктний склад і, відповідно, регулюється іншим законодавством. Тому цей етап стосується впорядкування поведінки нормами Бюджетного кодексу України та виходить за межі податкового регулювання.

Процедури вирішення податкових спорів судами не мають позбавлятися предметної спрямованості та визначати сферу аналізу, доказування та прийняття рішення виключно у зв'язку з податковими відносинами. Законодавець пов'язує виконання податкового обов'язку зі сплатою сум податкових зобов'язань із боку платника у визначений приписами податкового законодавства строк [160]. Таким чином, акцентується увага на двох вимогах належного виконання податкового обов'язку: сплата податку в повному обсязі та сплата у визначений строк. Вважаємо, що побудова правового статусу зобов'язаної особи якраз і має робитися через деталізацію цих двох обов'язків.

Особливість процедурного регулювання виконання податкового обов'язку, при умові врахування вищенаведених вимог, передбачає

принципову особливість. Якщо сплата податку в належній сумі передбачає дії платника, то умова своєчасності надходження коштів до відповідного казначейського рахунку не завжди залежить від нього. В цих відносинах приймає участь і певний посередник – банк. Непоодинокі випадки, коли сума податку, яку платник своєчасно передав банку, не надходить у визначений термін до бюджету. Підставою цього є неналежне виконання банком своїх обов'язків.

Це призводить до того, що відносно платника настають несприятливі наслідки, що робиться виходячи з неотримання або несвоєчасного отримання коштів від сплати податку. Треба враховувати, що подібні відносини виключають застосування до платника санкцій, але від нього вимагають повторної сплати тієї ж суми податку, що не надійшла до бюджету. Тобто це призводить, фактично, до подвійного виконання платником податкового обов'язку. Водночас треба погодитися з тим, «... що платник податків не може нести обов'язок з контролю за послідовністю дій фінансових установ із переказу таких коштів (сум податків та зборів)» [110]. На наш погляд, необхідно чітко розмежовувати відносини «платник-банк» та відносини «платник-бюджет». Якщо перший варіант є абсолютно послідовним та підкреслює формат виконання податкового обов'язку, то другий різновид відносин є узагальнено теоретичним. Ніяких відносин у платника з бюджетом не виникає. Участь його в податковому регулюванні при виконанні податкового обов'язку припиняється з моменту передачі коштів у рахунок такого обов'язку.

Саме тому дивують висновки Великої Палати Верховного Суду [166] щодо врегулювання спорів відносно моменту виконання податкового обов'язку. Стислі висновки: 1) «належне виконання податкового зобов'язання пов'язується з надходженням коштів від платника на відповідний казначейський рахунок». Ми вже зупинялися на оцінці подібної тези, але хотілося б ще раз підкреслити, що з моменту руху коштів від банку до казначейства платник не приймає ніякої участі. Ця сфера відносин

регулюється бюджетним законодавством, а навіть відповідно до Бюджетного кодексу України фізичні особи (які є одними із категорій платників) не є суб'єктами, поведінка яких регулюється [26]; 2) «у разі несвоєчасного перерахунку коштів банком, платник має повторно сплатити податок та після цього ініціювати повернення коштів банком в режимі регресу». Подібне положення є ще більш сумнівним. Надходження коштів від платника податку до бюджету регулюється імперативними засобами. Штучне втискання сюди якихось засад диспозитивності руйнує чітку конструкцію, через яку формуються публічні грошові фонди. Посилання суду на те, що платник на власний розсуд обирає банк і, таким чином, неперерахування останнім коштів, які йому передав платник, це проблема платника – вельми поверхова. Дійсно, у платника є певна свобода вибору банку на банківське обслуговування. Але в основі виникнення подібних відносин полягає державна легалізація такої установи, наявність банківської ліцензії, яка засвідчує те, що держава переконана в можливості такого банку здійснювати банківські операції й те, що платник може заключати договір.

Свого часу при намаганні спроби ревізії адміністративної юрисдикції спробували спиратися на такий аргумент як наголос щодо включення, залежність відносин оподаткування від господарської діяльності. Якщо податкові відносини є різновидом господарської діяльності або невід'ємною складовою господарських відносин, то значить, що розв'язання спорів щодо оподаткування має включатися до спорів, розв'язання яких здійснюється в режимі господарського судочинства. З таким підходом складно погодитися.

Господарське судочинство охоплює дуже різноманітні за своєю природою та змістом спори (трудові, банкрутство, земельні тощо), але беззаперечним є те, що вони мають і певний єдиний знаменник – бути однотипними. Аргумент стосовно того, що податкові спори виникають із господарської діяльності не витримує критики. Споры, що витікають із відносин оподаткування, дійсно, частково можуть бути обумовлені участю платника в господарській діяльності (податок на додану вартість, податок на

прибуток тощо). Водночас сплата податку на доходи фізичних осіб, частково податку на майно тощо, в жодному разі не обумовлена участю в будь-якій підприємницькій чи господарській діяльності. Тоді виходить, що єдині за типом (податкові) спори розтягуються по різних юрисдикціях.

В основі розмежування господарських та адміністративних судів лежать засоби, методи регулювання відносин. Різні за типом регулювання відносини не можна упорядковувати однаковими засобами. Це зумовлює різний підхід до вирішення спорів. Не можна вважати, що будуть ідентичними процесуальні статуси учасників спору, в основі яких знаходяться диспозитивні засоби (договірні засади, угоди тощо) та такі, що спираються на імперативні приписи в режимі владного управління відповідною сферою суспільних відносин. Саме це й гарантує «... нагальну об'єктивну необхідність розмежування судових органів, появу суддів, які на конституційних засадах могли б забезпечити об'єктивне вирішення спорів з участю суб'єктів владних повноважень» [103, с. 44; 109].

В основі включення податкових спорів до адміністративної юрисдикції головним є критерій підвідомчості спорів. Завданням адміністративного судочинства є захист прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб у сфері публічно-правових відносин від порушень із боку органів державної влади, органів місцевого самоврядування, їхніх посадових і службових осіб, інших суб'єктів при здійсненні ними владних управлінських функцій [89]. При цьому подібна проблема вирішена не лише на рівні конституційного, адміністративно-процесуального законодавства, але й господарського. Саме ст. 12 Господарського процесуального кодексу України визначає, що господарським судам підвідомчі справи у спорах, що виникають при укладанні, зміні, розірванні і виконанні господарських договорів, у тому числі щодо приватизації майна, та з інших підстав, крім... спорів, що виникають із публічно-правових відносин та віднесені до компетенції Конституційного суду України та адміністративних судів [38].

До того ж характер податкових спорів передбачає реалізацію обов'язку суду роз'яснити позивачеві, до суду якої юрисдикції віднесено вирішення таких справ. Якщо суду іншої юрисдикції не існує, адміністративний суд має прийняти таку позовну заяву та вирішити справу [89]. «Таким чином, на спори щодо оскарження дій та рішень органів державної податкової служби, в тому числі й щодо призначення, проведення податкових перевірок та складення висновків за наслідками таких перевірок, поширюється юрисдикція адміністративних судів, оскільки суду іншої юрисдикції, до компетенції якого віднесено вирішення таких спорів, в Україні не існує» [100, с. 89–90].

В режимі адміністративного судочинства можуть бути оскаржені будь-які рішення, дії чи бездіяльність суб'єктів владних повноважень, якщо щодо них не встановлено інший порядок судового провадження. Принциповим при цьому є не тільки природа такого рішення, але й підстава виникнення спору, зміст спірних правовідносин. «Підставою такого спору є те, що відповідний документ податкового органу, створений з використанням виключної компетенції цього суб'єкта владних повноважень, породив негативні наслідки для платника, які він має право оскаржити в режимі саме адміністративного судочинства» [100, с. 92].

В основі критеріїв розмежування юрисдикцій мають враховуватися два аспекти:

- 1) суб'єктний склад учасників податкового спору в умовах судових процедур, власне кажучи, традиційний для податкових відносин: суб'єкт владних повноважень, який представляє інтереси держави й територіальних громад та зобов'язана особа (платник). Реалізація правосуб'єктності учасників податкового спору принципово змінює засоби впорядкування їх поведінки. Якщо в основі доюрисдикційних процедур вирішення податкових спорів знаходяться імперативні засоби коригування діяльності учасників, то наявність якого-небудь імперативу в співвідношенні поведінки цих суб'єктів при вирішенні спору в суді неможлива. «Співвідношення правових статусів, коли суб'єкт владних повноважень має виключні права щодо контролю

зобов'язаної особи (фактично без обов'язків стосовно неї), а зобов'язана особа (платник) характеризується виключно обов'язками стосовно податкового обліку, сплати та звітності повинно закінчуватись у момент виконання податкового обов'язку... Суд повинен неупереджено вирішити спір і врівноважити виключне імперативне становище органу владних повноважень на етапі контролю за діяльністю платника, адміністративного апеляційного узгодження обов'язками суб'єкта владних повноважень на етапі судового провадження» [103, с. 43].

2) характер правовідносин в умовах процедурного регулювання судового вирішення податкових спорів відбиває дві традиційні ознаки. Перша характерна для податкових відносин у цілому, що обумовлює систематизацію учасників, які представляють сторони податкового правовідношення на владних та зобов'язаних. Із такої умови відносини між ними регулюються на базі імперативних засобів впливу. Друга ознака стосується змісту та характеру адміністративного судочинства, що передбачає в якості однієї зі сторін спору – суб'єкта владних повноважень. У цих умовах, за рахунок втручання суду, імперативна природа відносин трансформується, що виражається в делегуванні обов'язку доведення власної позиції суб'єкту владних повноважень.

Висновки до розділу 2

1. Систему суб'єктів процедурного регулювання податкових правовідносин становить: а) держава, яка реалізує свої владні повноваження у сфері оподаткування через систему різноманітних державних органів, що мають загальну або спеціальну компетенцію у сфері оподаткування (Верховна Рада України, Державна аудиторська служба України, Державна казначейська служба України, Міністерство фінансів України, сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад, Державна податкова служба України, Державна митна служба України); б) зобов'язані

суб'єкти (фізичні особи-платники; податкові агенти; самозайняті особи; юридичні особи-платники; суб'єкти, які сприяють сплаті податків і зборів); в) суд.

2. Зобов'язані суб'єкти в податково-процедурному регулюванні – учасники податкових відносин, у яких обов'язки в площині оподаткування за своєю правовою природою є більш вагомими. Узагальнено їх можна поділити на дві категорії: загальні (здійснюють свої податкові обов'язки на загальних умовах і не потребують спеціальних дозволів, ліцензій або інших документів для сплати податків і зборів) та спеціальні зобов'язані суб'єкти оподаткування (оподатковуються в більш складних податкових режимах і часто вимагають спеціальної реєстрації та ліцензування).

3. Розподіл зобов'язаних суб'єктів в аспекті механізму перекладання податкового обов'язку передбачає виділення юридичних і фактичних платників податків. Юридичний платник податків є тим, хто здійснює операції, що підлягають оподаткуванню та має юридичну зобов'язаність сплатити відповідний податок. Фактичний платник податків є тим, хто реально поносить фінансовий тягар оподаткування через різні механізми, такі як перекладення податку на ціни товарів або послуг.

4. Юридичні особи-платники податків – категорія зобов'язаних осіб, яка задіяна як у відносинах щодо сплати податків, платниками яких традиційно виступають особи юридичні, так і у відносинах із реалізації податкового обов'язку фізичними особами.

5. Реформа судочинства в середині 90-х років ХХ сторіччя призвела до системоутворюючих процесів розбудови адміністративних судів. Усі спори, що були пов'язані з розв'язанням конфлікту між платниками та податковими органами, увійшли до сфери адміністративної юрисдикції.

6. Суд, захищаючи інтереси держави, не реалізує безапеляційно інтереси держави, а виступає арбітром у розв'язанні спору стосовно державних інтересів. Виникнення спору щодо виконання податкового обов'язку не означає автоматично залучення суду до таких відносин. Як

учасник податкових процедур він з'являється лише тоді, коли узгодження інтересів у режимі адміністративного вирішення податкових спорів стає об'єктивно неможливим без участі третьої сторони. Саме в режимі адміністративного судочинства суд виступає в якості активного суб'єкта, який не лише досліджує матеріали надані сторонами, але й витребує та оцінює докази з власної ініціативи.

7. При розв'язанні податкових спорів у режимі судових процедур предметом спору є відносини щодо виконання податкового обов'язку зі сплати податку чи збору. До того моменту поки йдеться про виконання податкового обов'язку всі відносини мають регулюватися саме Податковим кодексом України. Коли податок сплачений (в повній мірі та своєчасно) – податковий обов'язок виконано. Все що відбувається з рухом коштів у подальшому – не є предметом податкового регулювання та не може бути предметом податкового спору.

РОЗДІЛ 3

ФОРМИ ПРОЦЕДУРНОГО ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

3.1. Адміністративне апеляційне вирішення податкових спорів

Суспільні реалії складаються таким чином, що уникнути в повній мірі будь-яких спірних проваджень є апіорі неможливим. Не є виключенням у цьому випадку й сфера оподаткування. Податкові відносини часто розвиваються у перманентному протиставленні інтересів платника податків та контролюючого органу. І це цілком зрозуміло, адже контролюючий орган у відповідних відносинах керується профіскальною логікою, тоді як платник податків убачає за доцільне максимальним чином мінімізувати свої грошові зобов'язання перед відповідним бюджетом. Протиставлення інтересів двох фактично нерівних суб'єктів зумовлює необхідність чітко визначених процедур вирішення спорів між ними. Як вірно відмічає М. П. Кучерявенко, для виникнення спірного провадження достатньо наявності розбіжностей у підходах до тлумачення приписів податкового законодавства між владним та правозобов'язаним учасником податкових відносин, або ж навіть просте суб'єктивне уявлення платника податків про належні йому права та обов'язки [106, с. 105].

Послідовне визначення процедурного регулювання в аспекті вирішення податкових спорів – є одним із елементів нівелювання фактичної нерівності владного та правозобов'язаного учасника податкових відносин. Процедури вирішення спорів забезпечують правову визначеність сторін та формують компенсаторні механізми, які унеможливають прояви негативного розсуду або ж свавільні дії владного суб'єкта як такі. Водночас процедурне регулювання вирішення податкових спорів повинно забезпечувати, зокрема, й інтереси публічного характеру. Це зумовлює ситуацію, коли процедура вирішення спору повинна бути сконструйована в такий спосіб, щоб, із одного боку, унеможливити уникнення від сплати податків і зборів з боку приватного суб'єкта, а з іншого – унеможливити прояви негативного розсуду з боку

суб'єкта владних повноважень. Відповідно, процедури вирішення податкового спору повинні забезпечувати баланс інтересів владного та приватного суб'єктів податкових відносин.

Дефініція поняття «оскарження рішень контролюючих органів» отримує свою формалізацію у приписах пп. 14.1.7. п. 14.1. ст. 14 Податкового кодексу України, де зазначається наступне: «оскарження рішень контролюючих органів – це 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» [160].

Загалом процедури вирішення податкових спорів можна підрозділити на дві основні категорії:

- адміністративні процедури вирішення податкових спорів;
- судові процедури вирішення податкових спорів.

Так як за логікою об'єктивної правореалізації спочатку застосовуються адміністративні процедури, а вже тільки потім судові процедури, то такий аналіз ми розпочнемо саме з адміністративних процедур.

Адміністративні процедури з вирішення податкових спорів регламентуються як на власне законодавчому рівні (основа регулювання положення ст. 56 Податкового кодексу України), так і на підзаконному рівні, а саме на підставі приписів Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами, що затверджений Наказом Міністерства фінансів України № 916 від 21.10.2015 [165].

До ознак, що характеризують адміністративні процедури вирішення податкових спорів належать:

- *альтернативність* – адміністративні процедури оскарження рішень контролюючих органів можуть застосовуватися як альтернатива судовому алгоритму вирішення податкових спорів, адже замість застосування судового

порядку, платник податків за власним розсудом може обрати саме адміністративний порядок вирішення спору;

- *первинність* – адміністративні процедури з вирішення податкових спорів передують за порядком правореалізації судовим процедурам, адже платник податків може спочатку звернутися до адміністративних процедур із вирішення податкових спорів, а вже потім (у випадку безрезультативності) подати позов до суду, проте, аж ніяк не навпаки;

- *безоплатність* – на відміну від судових процедур, для ініціювання яких за загальним порядком платник податків повинен сплатити судовий збір, адміністративний алгоритм оскарження рішень контролюючих органів є повністю безкоштовним (незалежно від результатів розгляду спору);

- *пришвидшений характер реалізації* – адміністративні процедури з вирішення податкових спорів у темпоральному розумінні є набагато оперативнішими у своїй реалізації в порівнянні з судовими процедурами вирішення відповідної категорії спорів;

- *відсутність третьої сторони* – в адміністративному порядку вирішення податкового спору бере участь виключно контролюючий орган та платник податків, а відповідно відсутня третя сторона вирішення спорів, яким у судових процедурах є суд;

- *спеціальний порядок розгляду окремих категорій спорів* – в рамках адміністративного порядку вирішення податкових спорів передбачено спеціальні процедури вирішення окремих категорій спірних проваджен з огляду на предметну складову спору (наприклад, спори, що стосуються оскарження рішення про відмову у реєстрації податкової накладної; оскарження податкових повідомлень-рішень нерезидентами тощо);

- *одностадійність* – фактично, контролюючим органом вищого рівня для цілей процедур адміністративного оскарження може виступати тільки Державна податкова служба України.

Від адміністративних процедур із вирішення податкових спорів потрібно відрізнити процедури подання заперечень до акта перевірки у

порядку п. 86.7 ст. 86 Податкового кодексу України. Ключові відмінності процедур адміністративного оскарження рішень контролюючих органів від процедур розгляду заперечень до акта перевірки є наступними:

- *предмет оскарження* – якщо в рамках процедур розгляду заперечень до акта перевірки предметом оскарження є сам акт перевірки, то в рамках процедур адміністративного оскарження – рішення контролюючого органу (зокрема, податкове повідомлення-рішення). Акт перевірки є висновком контролюючого органу за результатами перевірки платника податків, який власне не створює прав та/або обов'язків для платника податків. Що ж стосується податкового повідомлення-рішення, то воно якраз таки і може прийматися, в тому числі, на підставі акта перевірки платника податків та породжувати обов'язки для відповідного платника податків;

- *порядок правореалізації* – процедури розгляду заперечень до акта перевірки завжди реалізуються перед власне адміністративним оскарженням у порядку ст. 56 Податкового кодексу України;

- *орган, що розглядає спір* – у випадку з розглядом заперечень до акта перевірки, такі заперечення розглядає контролюючий орган, який сам і проводив перевірку, тоді як у випадку процедур адміністративного оскарження рішень контролюючого органу – це вищестоящий контролюючий орган;

- *процедура розгляду* – основою розгляду заперечень на акт перевірки є приписи п. 86.7 ст. 86 Податкового кодексу України, тоді як адміністративне оскарження рішень контролюючих органів ґрунтується на положеннях ст. 56 Податкового кодексу України (процедури розгляду є абсолютно відмінними за своїм змістом).

Всі вищезазначені ознаки дозволяють розмежувати адміністративні процедури з оскарження рішень контролюючих органів (ст. 56 Податкового кодексу України) та процедури розгляду заперечень до акта перевірки (п. 86.7 ст. 86 Податкового кодексу України).

Процедури адміністративного оскарження рішень контролюючих органів неодноразово ставали предметом наукових досліджень учених правників. Так К. В. Мінаєва визначає адміністративне оскарження як «досудовий порядок вирішення податкових спорів». В авторському підході розглядається адміністративний механізм вирішення податкових конфліктів як одну з форм досудового врегулювання спірних правовідносин [140, с. 483]. Є. А. Усенко говорить, що основною специфічною рисою адміністративних процедур із вирішення податкових спорів є якраз той аспект, що відповідні процедури реалізуються безпосередньо між контролюючим органом та платником податків (третій суб'єкт відсутній) [218, с. 98–99].

Є. М. Смичок як безумовний «плюс» досудового вирішення податкових спорів визначає їх відносну простоту в реалізації та пришвидшений характер розгляду самого податкового спору [207, с. 82]. Аргументованою є позиція О. М. Мінаєвої, яка відмічає, що процедури вирішення податкових спорів (зокрема, досудові процедури) потребують чіткої алгоритмізації та визначеності [142, с. 55]. Такого роду висновок є цілком логічним, адже хаотичний порядок реалізації процедурної діяльності нівелює її самий зміст та призначення.

У подальшому вважаємо за доцільне перейти до безпосереднього аналізу адміністративних процедур вирішення податкових спорів. Основним нормативним орієнтиром виступатимуть саме приписи ст. 56 Податкового кодексу України.

Ініціювання адміністративного оскарження. Адміністративне оскарження може бути ініційоване платником податків до контролюючого органу вищого рівня. Предмет оскарження – податкове повідомлення-рішення або ж будь-яке інше рішення контролюючого органу. Принципово важливим є той аспект, що оскарженню підлягають тільки рішення податкових органів, що впливають на права та обов'язки платників податків.

Платник податків подає скаргу до вищого контролюючого органу протягом 10 робочих днів, що відраховуються від дня отримання відповідного

рішення. При цьому, якщо контролюючий орган самостійно визначає грошове зобов'язання платника податків, то у такому випадку платник має 30 календарних днів на оскарження відповідного податкового повідомлення рішення (правило п. 56.12 ст. 56 Податкового кодексу України).

Форми подання скарги на рішення контролюючого органу:

- звичайна письмова форма;
- електронна форма (засобами електронного зв'язку).

До скарги платник податків може долучити (за власним розсудом):

а) належним чином засвідчені копії документів; б) розрахунки; в) інші докази, які платник вважає за доцільні для подачі.

Строки подання скарги в адміністративному порядку є доволі-таки темпорально-скороченими, що обумовлює необхідність для платника податків поспішати з їх поданням. Водночас, якщо платник податків пропустив відповідний загальний строк із поважних причин, то у нього буде ще 6 місяців для поновлення такого строку та ініціювання адміністративної процедури для вирішення спору. Для цього платник податків подає разом із скаргою клопотання про поновлення пропущеного строку та докази, які підтверджують поважність причин пропущення відповідного строку. Після цього вже сам контролюючий орган повинен проаналізувати відповідне клопотання та встановити наявність або ж відсутність підстав для поновлення пропущеного для оскарження строку.

Паралельно з поданням відповідної скарги до вищого контролюючого органу, платник податків повинен повідомити контролюючий орган рішення якого й оскаржується про сам факт запуску процедури адміністративного оскарження.

Розгляд скарги контролюючим органом вищого рівня. Контролюючий орган, що розглядає спір, повинен прийняти належним чином вмотивоване рішення за результатами такого розгляду протягом:

- загального процедурного строку – 20-денний строк від дня отримання скарги;

- спеціального продовженого строку – 60-денний строк від дня отримання скарги.

Вищезазначені строки визначаються у календарних днях. При цьому, якщо контролюючий орган приймає рішення про продовження строку для розгляду скарги, то про це повинен бути повідомлений платник податків. Відповідне повідомлення повинно бути направлено платнику податків протягом первинного (загального) 20-денного строку для розгляду відповідної скарги.

Законодавець передбачив також спеціальні компенсаторно-правові механізми, що повинні забезпечити інтереси правозобов'язаного учасника податкових відносин у випадку порушення контролюючим органом відповідних спеціальних процедур адміністративного оскарження. До таких механізмів належать наступні правила:

- у випадку не надсилання протягом строку розгляду скарги (загального або ж продовженого) вмотивованого рішення за результатом її розгляду, рішення вважається автоматично прийнято на користь платника податків;

- у випадку не надсилання платнику податків протягом 20-денного строку повідомлення про продовження строків розгляду скарги, рішення за результатами розгляду скарги вважається автоматично прийнято на користь платника податків.

Таким чином законодавець ніби надає перевагу платнику податків у випадку процедурної несумлінності контролюючого органу в рамках вирішення податкових спорів. Цей механізм можна визначити як такий, що об'єктивно привносить певний акцент на забезпечення прав та інтересів саме платника податків. Чи є він з точки зору функціонування правового механізму податково-правового регулювання пропорційним? На наше переконання – так. Незважаючи на те, що він переводить шальки терезів на користь платника податків, такий компенсаторний механізм все рівно не може подолати в повній мірі фактичну нерівність владного суб'єкта та правозобов'язаного учасника податкових відносин.

Рішення Державної податкової служби України за результатами розгляду скарги платника податків є остаточним рішенням у рамках процедур адміністративного оскарження. Після рішення відповідного вищого органу в системі контролюючих органів, подальше оскарження можливе тільки у судовому порядку. При цьому, важливим є той аспект, що протягом усього строку оскарження рішення контролюючого органу, грошове зобов'язання платника податків вважається неузгодженим:

- неузгодженим є грошове зобов'язання до дня закінчення процедур адміністративного оскарження; та/або
- неузгодженим є грошове зобов'язання до дня набрання відповідним судовим рішенням законної сили.

За результатами розгляду скарги платника податків контролюючий орган може прийняти рішення:

- а) про повне задоволення скарги платника податків та скасування рішення контролюючого органу, що було предметом оскарження;
- б) про часткове задоволення скарги платника податків та про скасування в окремій частині відповідного оскаржуваного рішення контролюючого органу;
- в) про залишення скарги без задоволення, а рішення контролюючого органу, що було предметом оскарження, без змін;
- г) зменшення (збільшення) суми грошового зобов'язання платника податків [165].

Важливим акцентом, що привніс нормотворець у конструкцію адміністративних проваджень із вирішення податкових спорів, є презумпція правомірності рішень платника податків, що була спеціально адаптована повторний раз для цілей регулювання спірних проваджень. У цьому випадку мова йде про приписи п. 56.21 ст. 56 Податкового кодексу України, де зазначається наступне правило: «У разі коли норма цього Кодексу чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі цього Кодексу, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів, або коли норми

одного і того ж нормативно-правового акта суперечать між собою та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків» [160].

Про дихотомію відповідного поняття говорить С. В. Брояков, адже як відмічає науковець відповідне положення є одночасно принципом податкового права та презумптивним положенням [23, с. 52]. Подвійність відповідного положення обумовлюється ще й тим, що воно водночас закріплено як на рівні ст. 4, так і на рівні ст. 56 Податкового кодексу України. Призначення досліджуваного принципу-презумпції полягає в тому, щоб у випадках наявності правової невизначеності рішення приймалося в першу чергу в інтересах платника податків. Правозобов'язаний учасник податкових відносин не повинен нести тягар недосконалості механізмів правового регулювання податкових відносин.

Певна специфіка процедур адміністративного оскарження рішень контролюючого органу була наявна й у період воєнного стану. Так починаючи з березня 2022 року було фактично призупинено нормативно-закріплені строки процедур із адміністративного оскарження рішень контролюючих органів. Відновлено застосування загальних строків передбачених ст. 56 Податкового кодексу України було починаючи з 01.08.2023 року (у зв'язку з прийняттям Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану» від 30.06.2023 № 3219-IX) [173].

Отже, адміністративні процедури з вирішення податкових спорів є спеціальним досудовим порядком вирішення податкових спорів. Він може бути застосований платником податків, як: а) альтернатива судовому провадженню; б) первинна стадія спірного провадження за яким слідуватимуть судові процедури з вирішення податкового спору. В порівнянні

з судовими провадженнями, адміністративні процедури є більш спрощеними у порядку своєї реалізації та більш лаконічними у темпоральному аспекті.

3.2. Судове вирішення податкових спорів

Податкові процедури з вирішення податкових спорів покликані послідовно, крок за кроком визначити дії як уповноваженого суб'єкта владних повноважень, так і зобов'язаних йому осіб, на шляху до досягнення необхідного блага; вони є юридичними механізмами і засобами, що мають вирішальне значення для забезпечення ефективної роботи податкової системи та для створення процвітаючої української держави [8, с. 9].

Судові провадження з вирішення податкових спорів займають вагому частину спорів, що розглядаються судами адміністративної юрисдикції. Так, саме адміністративним судам підюрисдикційні податкові спори.

Судовий порядок вирішення податкових спорів є альтернативою, або ж наступною стадією спірного податкового провадження, після адміністративного оскарження. При цьому, саме судовий порядок вирішення податкового спору є тим процесуальним алгоритмом у рамках якого й ставиться «крапка» у вирішенні конкретного спору між контролюючим органом та платником податків.

Основою нормативного регулювання судових процедур із вирішення податкових спорів виступають Кодекс адміністративного судочинства України та Податковий кодекс України. Якщо Кодекс адміністративного судочинства визначає основу процедурного регулювання з вирішення податкових спорів, то Податковий кодекс України має вагомий як матеріально-правовий, так і процесуально-правовий вплив на забезпечення послідовного вирішення податкових спорів. Утім цілком слушною буде ремарка, що, мабуть, не існує такого нормативно-правового акта, що містив би виключно матеріально-правові чи процесуально-правові нормативні приписи.

Не є виключенням із відповідної закономірності й Податковий кодекс України та Кодекс адміністративного судочинства України.

Судові провадження з вирішення податкових спорів характеризуються наступними ознаками:

- *наявність третьої сторони (арбітра)* – незалежним арбітром, який і повинен вирішити такий спір між платником податків та контролюючим органом є суд;

- *інстанційність* – судові провадження з вирішення податкових спорів вирізняються трьохступеневою інстанційністю (суд першої, апеляційної та касаційної інстанції, що однак, не означає того, що кожен спір повинен обов'язково пройти всі три інстанції);

- *кросс-галузевий характер* – судові процедури з вирішення податкових спорів регламентуються як процесуальними положеннями Кодексу адміністративного судочинства України, так і положеннями власне податкового законодавства;

- *процедурна комплексність* – у порівнянні з процедурами адміністративного оскарження рішень контролюючого органу, судові процедури є більш комплексними та складно-структурованими.

Особливу увагу в контексті вищезазначеного хотілося б приділити питанню інстанційності. Так судові провадження з вирішення податкових спорів можуть нараховувати три національні інстанції та одну наднаціональну інстанцію – Європейський суд з прав людини (далі – ЄСПЛ). В практиці ЄСПЛ була низка спорів, що ініціювалися платниками податків предметно в аспекті податково-правового регулювання. Такими справами є, зокрема: справа «Щокін проти України» [194] та справа «Інтерсплав проти України» [193]. Що, однак, не обмежує платника податків у праві посилатися на рішення ЄСПЛ, які стосувалися позовів проти інших держав. Специфіка спорів, що розглядаються ЄСПЛ полягає ще й в тому, що платник податків у рамках відповідного наднаціонального провадження просить суд встановити наявність порушення положень Конвенції про захист прав людини і

основоположних свобод (з протоколами) (Європейська конвенція з прав людини) [90], крізь призму їх поширювального тлумачення судом у контексті конкретного податково-правового спору.

Судові процедури з вирішення податкових спорів підпорядковуються основоположним вимогам (принципам), що закріплені в Кодексі адміністративного судочинства України та податковому законодавстві. Такий стан справ викристалізовує певну процесуально-матеріальну специфіку судових проваджень із вирішення податкових спорів. Розпочнемо аналіз таких вихідних положень саме з приписів, що закріплені в Кодексі адміністративного судочинства України.

До таких процесуальних принципів належать наступні приписи (ч. 3 ст. 2 Кодексу адміністративного судочинства України):

- 1) верховенство права;
- 2) рівність усіх учасників судового процесу перед законом і судом;
- 3) гласність і відкритість судового процесу та його повне фіксування технічними засобами;
- 4) змагальність сторін, диспозитивність та офіційне з'ясування всіх обставин у справі;
- 5) обов'язковість судового рішення;
- 6) забезпечення права на апеляційний перегляд справи;
- 7) забезпечення права на касаційне оскарження судового рішення, у випадках визначених законом;
- 8) розумність строків розгляду справи судом;
- 9) неприпустимість зловживання процесуальними правами;
- 10) відшкодування судових витрат фізичних та юридичних осіб, на користь яких ухвалене судове рішення [89].

Вищезазначені принципи не є унікальними вихідними положеннями, що використовуються виключно при вирішенні податкових спорів. Вони отримують своє застосування і в рамках вирішення інших категорій спорів, що охоплюються юрисдикцією адміністративних судів. Однак ми не можемо

проігнорувати значення вищезазначених процесуальних приписів, так як вони мають безпосередній вплив на процедури з вирішення податкових спорів.

Особлива есенціальність у рамках судових процедур із вирішення податкових спорів притаманна саме таким вихідним положенням, як: верховенство права, рівність учасників провадження, офіційне з'ясування всіх обставин у справі та розумність строків розгляду спору. Відповідну тезу ми намагатимемося обґрунтувати нижче.

Верховенство права є універсальним та ультимативним принципом права, який фактично претендує на роль найбільш узагальненого втілення ідеї правового регулювання як такої. Саме ж верховенство права є багатограним та інтегрує в собі, зокрема, такий принцип як принцип правової визначеності. Правова визначеність особливо актуальна у сфері оподаткування, адже це відносини, де одна сторона (платник податків) зазнає майнового тягаря в аспекті необхідності сплати податкових зобов'язань. Відповідно, правила сплати податків і зборів повинні бути в максимальній мірі конкретизовані, щоб у платника податків не виникало жодної невизначеності в контексті того, який розмір грошових зобов'язань потрібно сплатити до відповідного бюджету та в якому порядку виконувати це зобов'язання.

Принцип рівності також відіграє вагомую роль у забезпеченні послідовного вирішення податкових спорів. У Кодексі адміністративного судочинства України основний акцент робиться на процесуальній рівності учасників спірного провадження. Безумовно, у податкових спорах фактична нерівність владного та правозобов'язаного учасника відносин повинна компенсуватися додатковими процесуальними запобіжниками. Таким спеціальним процесуальним запобіжником є, зокрема, правило згідно з яким обґрунтувати належність прийнятого владним суб'єктом рішення повинен відповідний владний суб'єкт. Відповідний підхід, на перший погляд, ніби «ламає» вимоги змагальності в судовому процесі, проте, глибинно призначення такого правила полягає в іншому: владний суб'єкт повинен довести, що його індивідуальний акт відповідає вимогам чинного

законодавства, а не платник податків повинен докладати процесуальних зусиль в аспекті доказування того, що відповідний акт суперечить чинним нормативним приписам.

Специфічним принципом адміністративного судочинства, що вагомим чином впливає на вирішення податкових спорів, є принцип офіційного з'ясування всіх обставин у справі. Саме цей принцип дозволяє судді з незалежного арбітра, який повинен спостерігати за належною реалізацією змагальності, самостійно вступати у процедури вирішення податкових спорів та за власною ініціативою ставити уточнюючі питання учасникам судових проваджень, витребувати докази тощо. Нерідко саме цей припис використовується судами, щоб забезпечити реалізацію публічного інтересу. Мова йде про випадки, коли адміністративні суди намагаються максимальним чином відстояти у спорі публічно-владну позицію, що однак, не відповідає призначенню самого адміністративного судочинства. На наше переконання, не можна говорити про послідовність ситуації, коли основний акцент в адміністративному провадженні, головне завдання якого полягає у захисті прав та інтересів приватного суб'єкта від свавільних дій з боку владного суб'єкта, робиться на максимізації публічного інтересу. Навіть у такій категорії справ як податкові спори, де забезпечення публічного інтересу, на перший погляд, мало б мати превалюючий характер, якщо ми говоримо про алгоритм адміністративного судочинства – пріоритетним завданням є захист прав та інтересів приватного суб'єкта (платника податків).

Що ж стосується розумності строків розгляду спірного провадження, то цей принцип характеризується підвищеною мірою оціночності, адже на практиці забезпечити стабільні, абсолютно темпорально вивірені строки, є неможливим. Кожна справа характеризується власним специфічним фактичним складом, а отже, уніфікувати їх апріорі неможливо. Так, подібність спорів є, проте, це не дозволяє забезпечити їх процесуальну уніфікацію в повній мірі. Водночас це не означає, що суд не повинен дотримуватися вимог

принципу розумності строків та ставити собі за завдання максимальну реалізацію відповідного вихідного положення.

Необхідно зауважити, що не тільки процесуальні принципи мають вплив на судові процедури з вирішення податкових спорів. Вагомим є і дотримання переважно матеріально-правових вимог принципів податкового законодавства. Тут важливо відмітити, що не всі принципи закріплені у рамках статті 4 Податкового кодексу України мають безпосередній вплив на судові процедури з вирішення податкових спорів. До принципів, що не впливають безпосередньо на процедурну складову вирішення податкових спорів належать, зокрема, принцип фіскальної достатності, принцип соціальної справедливості, принцип загальності оподаткування, принцип нейтральності оподаткування тощо. До принципів податкового законодавства, що мають безпосередній вплив на вирішення податкових спорів у рамках відповідних судових проваджень, належать: принцип невідворотності відповідальності у випадку порушення податкового законодавства (пп. 4.1.3. п. 4.1. ст. 4 Податкового кодексу України) та принцип-презумпція правомірності рішень платника податків (пп. 4.1.4. п. 4.1. ст. 4 Податкового кодексу України).

Підстави судового оскарження обумовлюють особливий режим процедурного регулювання. В. О. Рязановський, характеризуючи специфічність адміністративної юстиції, виділяв низку підстав оскарження [199, с. 25–26; 106, с. 413]: перевищення меж компетенції органу управління; викривлення повноважень державного органу; порушення норм матеріального права контролюючим суб'єктом; формальні порушення, що мають процедурний характер і пов'язуються зазвичай з порушенням строків.

Класифікувати судові процедури з вирішення податкових спорів можна за цілою низкою критеріїв. При цьому, вважаємо, що основним критерієм для їх підрозділення є специфіка самого судового провадження, хто саме ініціює відповідний спір. Отже, судові провадження з вирішення податкових спорів можна класифікувати на: 1) загальні судові процедури з вирішення податкових спорів; 2) спеціальні провадження за заявою податкових органів. У

подальшому пропонуємо послідовно розглянути та проаналізувати кожен із вищезазначених різновидів судових проваджень.

Загальні провадження. Можуть бути також умовно підрозділені на:
а) власне податковий спір; б) спір у зв'язку з притягнення платника податків до адміністративної відповідальності.

Якщо мова йде про власне податковий спір, то його розглядають суди загальної юрисдикції (адміністративні суди). Всього податковий спір може пройти три інстанції в Україні: перша інстанція, апеляційна інстанція, касаційна інстанція. Як уже відмічалось, своєрідною наднаціональною стадією вирішення податкового спору може слугувати розгляд справи у ЄСПЛ. У рамках загальних проваджень алгоритм розвитку податкового спору наступний: контролюючий орган приймає податкове повідомлення-рішення або будь-яке інше рішення; платник податків, який не погоджується з відповідним рішенням оскаржує його до суду. Тобто в загальному порядку саме платник податків виступає своєрідним ініціатором податкового спору (позивачем), тоді як процесуальний статус контролюючого органу – відповідач. Суд же виконує в такому провадженні роль незалежного арбітра. Він повинен забезпечувати диспозитивність та змагальність сторін у рамках цього провадження, але непоодинокими є випадки коли адміністративні суди, керуючись принципом офіційного з'ясування всіх обставин у справі, намагаються максимізувати публічний інтерес.

Спір у зв'язку з притягненням платника податків до адміністративної відповідальності регламентується зовсім іншими процесуальними правилами, а саме правилами Кодексу України про адміністративні правопорушення (КУпАП). Мова йде про судові провадження з притягнення посадових осіб платника податків (як правило, директора та/або головного бухгалтера) до адміністративної відповідальності за порушення передбачене ст. 163-1 КУпАП («Порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків»). Притягнення до відповідальності платника податків відбувається за наступним алгоритмом: контролюючий орган

виявляє склад відповідного правопорушення (як правило, за результатами перевірки платника податків), після цього контролюючий орган складає протокол про адміністративне правопорушення та направляє його до суду (тільки суд може притягнути посадових осіб платника податків до відповідальності за аналізованим складом правопорушення) задля подальших процедур із притягнення платника податків до адміністративної відповідальності. В рамках відповідних проваджень, справи, як правило, проходять дві інстанції – першу та апеляційну. На наше переконання, наявність поруч із основним судовим провадженням (за правилами Кодексу адміністративного судочинства України), проваджень із притягнення посадових осіб платника податків до адміністративної відповідальності – є своєрідним процедурним атавізмом, що позбавлений будь-якої раціональної складової. Наведений вище склад адміністративного правопорушення вже давно потрібно прибрати із КУпАП.

Спеціальні провадження за заявою податкових органів. Основною рисою спеціальних проваджень є те, що їх ініціатором виступає не платник податків (як у випадку з загальними провадженнями), а контролюючий орган. Регламентуються такі судові процедури положеннями ст. 283 Кодексу адміністративного судочинства України («Особливості провадження у справах за зверненням податкових та митних органів»).

Контролюючі органи можуть ініціювати провадження щодо наступних питань:

- 1) зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках/електронних гаманцях платника податків;
- 2) підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків;
- 3) надання дозволу на погашення всієї суми податкового боргу за рахунок майна платника податків, що перебуває у податковій заставі;
- 4) зобов'язання керівника підприємства провести інвентаризацію основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, які перебували або

перебувають під митним контролем чи використовувалися цим підприємством разом із товарами, які були поміщені у відповідний митний режим;

5) стягнення коштів за податковим боргом;

6) зобов'язання платника податків, який має податковий борг, укласти договір щодо переведення права вимоги дебіторської заборгованості цього платника на податковий орган;

7) встановлення тимчасового обмеження керівника юридичної особи або постійного представництва нерезидента-боржника у праві виїзду за межі України [89].

Характеризуються такі провадження специфічними, короткими строками розгляду. Контролюючий орган подає відповідну заяву протягом 24 годин із моменту виявлення підстав для звернення до суду.

Ще однією специфічною рисою таких проваджень є той аспект, що вони можуть розглядатися судом тільки у тому випадку, якщо відсутній спір про право. Спір про право повинен мати дійсний, а не удаваний характер. У протилежному випадку, такі дії платника податків, який фактично «імітує» спір про право, задля унеможливлення розгляду спору, можуть розглядатися як зловживання правом.

Якщо ж судом відкривається провадження, то у нього є 4 дні на розгляд такого спору (96 годин). Після постановлення рішення судом першої інстанції, відповідне рішення може бути оскаржене до суду апеляційної інстанції.

Отже, судові процедури з вирішення податкових спорів вирізняються цілою низкою специфікуючих рис, що і дозволяє проводити різноманітні класифікації відповідних проваджень.

Висновки до розділу 3

Проаналізувавши форми процедурного вирішення податкових спорів, дійшли таких висновків:

1. Процедури вирішення податкового спору повинні забезпечувати баланс інтересів владного та приватного суб'єктів податкових відносин, тому мають бути сконструйовані в такий спосіб, щоб, з одного боку, унеможливити уникнення від сплати податків і зборів з боку приватного суб'єкта, а з іншого – унеможливити прояви негативного розсуду з боку суб'єкта владних повноважень.

2. Процедури вирішення податкових спорів розділено на дві основні категорії:

- адміністративні процедури вирішення податкових спорів;
- судові процедури вирішення податкових спорів.

3. Ознаки, що характеризують адміністративні процедури вирішення податкових спорів: 1) альтернативність; 2) первинність; 3) безоплатність; 4) пришвидшений характер реалізації; 5) відсутність третьої сторони; 6) спеціальний порядок розгляду окремої категорії справ; 7) одностадійність.

4. Розмежування адміністративних процедур із оскарження рішень контролюючих органів та процедур розгляду заперечень до акта перевірки здійснюється на підставі таких відмінностей, як: а) предмет оскарження; б) порядок правореалізації; в) орган, що розглядає спір; г) процедура розгляду.

5. Адміністративні процедури з вирішення податкових спорів є спеціальним досудовим порядком вирішення податкових спорів, що у порівнянні з судовими провадженнями, є більш спрощеними у порядку своєї реалізації та більш лаконічними у темпоральному аспекті.

6. Судовий порядок вирішення податкового спору є тим процесуальним алгоритмом у рамках якого ставиться «крапка» у вирішенні конкретного спору між контролюючим органом та платником податків. Для судового провадження характерним є: 1) наявність третьої сторони (арбітра); 2) інстанційність; 3) кросс-галузевий характер; 4) процедурна комплексність.

7. Судові процедури підпорядковуються основоположним принципам, що закріплені в Кодексі адміністративного судочинства України та Податковому кодексі України. Водночас не всі принципи податкового

законодавства впливають безпосередньо на процедурну складову вирішення податкових спорів. Безпосередній вплив на вирішення податкових спорів у рамках відповідних судових проваджень мають: принцип невідворотності відповідальності у випадку порушення податкового законодавства та принцип-презумпція правомірності рішень платника податків.

8. Особлива ж есенціальність у рамках судових процедур із вирішення податкових спорів притаманна таким вихідним положенням, як: верховенство права, рівність учасників провадження, офіційне з'ясування всіх обставин у справі та розумність строків розгляду спору.

9. Судові провадження з вирішення податкових спорів можна класифікувати на: 1) загальні судові процедури з вирішення податкових спорів; 2) спеціальні провадження за заявою податкових органів.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення і вирішення наукового завдання, що полягає у визначенні сутності та змісту податково-процедурного регулювання й суб'єктів податкових процедур у їх діалектичній єдності, а також формулюванні висновків та пропозицій щодо вдосконалення чинного законодавства та правозастосовної практики.

У результаті проведеного дослідження сформульовано такі висновки та рекомендації:

1. Характеристика комплексності здійснюється у невід'ємному зв'язку з концепцією структурованості, що зумовлює узгодження тенденцій об'єднання та диференціації. Комплексність формує загальні засади впливу на певне явище, яке може бути предметом регулювання декількох галузей права. Через структурування як складових такого явища, так і правових засобів впливу формується найбільш ефективний механізм упорядкування поведінки учасників таких відносин, де кожен інститут або підгалузь застосовує притаманні виключно йому найдосконаліші методи регулювання.

Виокремлено комплексність: а) у вузькому значенні, що охоплює системний вплив однорідних інституційних чи підгалузевих норм (як приклад, може йтися про системне використання однорідних норм Податкового кодексу України); б) комплексність міжінституційного чи міжпідгалузевого впливу (наприклад, об'єднання податкового та бюджетного регулювання, що за галузевою природою спрямовані на одне й те ж – правове регулювання кругообігу публічних фінансів); в) міжгалузеву комплексність, що може виходити як і з об'єднання правового впливу однотипних галузей права (публічних: конституційне, фінансове, кримінальне), так і з галузей, що використовують різні методи регулювання (публічних та приватних). Принциповим у цій ситуації є акцент на комплексності законодавства, що обумовлює поєднання впливу публічних та приватних законодавчих норм, але не об'єднання в єдину конструкцію приватного та публічного права. Мета й

характер упорядкування відносин між учасниками в публічному податковому регулюванні залишається. Використання ж приватно-правових інструментів (угод, договорів тощо) лише створює умови цими засобами найзручніше реалізувати імперативний податковий припис.

2. Визначено, що сплата податків і зборів передбачає не формування грошового фонду (доходної частини бюджету) та збереження грошей, а таке формування централізованих грошових фондів за рахунок цих платежів, що характеризується принципом своєчасності. В цьому аспекті під своєчасністю треба розуміти дві складові: а) своєчасність сплати, тобто кошти за рахунок яких формуються бюджети (переважно це і є податки та збори) мають бути сплачені не лише повною мірою, але й сплачені своєчасно, бо це гарантує своєчасне задоволення першочергових завдань і функцій держави (сплата пенсій, заробітних плат робітникам бюджетної сфери тощо); б) своєчасність витрачання, що передбачає коригування режиму публічних видатків, коли своєчасність пов'язується зі своєчасним виділенням коштів на публічні потреби та забезпеченням їх цільового витрачання. В цьому разі конструкція своєчасності не передбачає застосування податково-правових конструкцій як матеріальних, так і процедурних. Якщо перший аспект своєчасності, беззаперечно, стосується процедурних особливостей реалізації податкового обов'язку, то друга складова своєчасності, переважно, не передбачає застосування матеріальних і процедурних податково-правових конструкцій.

3. Здійснено класифікацію обов'язкових елементів податкового механізму, саме в контексті аспекту співвідношення матеріального та процедурного регулювання, що передбачає: а) матеріальні елементи податкового механізму (платник податку, об'єкт оподаткування, база оподаткування, ставка податку, податковий період). Ці елементи є умовними та залишаються гаслами без забезпечення відповідними процедурами; б) процедурні елементи податкового механізму (порядок обчислення податку, строк і порядок сплати податку, строк і порядок подання звітності про обчислення та сплату податку).

4. Запропоновано власний підхід щодо диференціації податкових процедур залежно від динаміки податкового обов'язку, а саме розмежуємо: 1) податкові процедури в режимі позитивного виконання податкового обов'язку (процедури податкового обліку, процедури сплати податків і зборів, процедури податкової звітності); 2) деліктні податкові процедури (процедури податкового контролю, процедури забезпечення виконання податкового обов'язку, адміністративні процедури вирішення податкових спорів, судові процедури вирішення податкових спорів, охоронні податкові процедури).

5. Обґрунтовано позицію, відповідно до якої саме категорія «податковий обов'язок», на відміну від категорії «податкове зобов'язання», максимально точно відображає природу податкових правовідносин. Виділяємо дві причини, що доводять цю позицію, а саме: змістовну та формальну. Перша пов'язана з тим, що податкове регулювання зосереджено, переважно, на примусових засобах, виражаючи імперативну природу оподаткування. Застосування методу владних приписів у регулюванні, реалізації податкового обов'язку робить наголос саме на обов'язках платників, а не їх правах. Друга враховує зміст конституційного припису, а саме ст. 67 Конституції України, де зазначено, що кожен зобов'язаний сплачувати податки та 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 Конституція України закладає основи податкового регулювання саме через обов'язковість.

При цьому запропоновано коригувати цю конституційну норму, адже системна, закінчена конструкція податкового обов'язку передбачає наявність та узгодження трьох складових: обліку, сплати та звітності, а ст. 67 Конституції України закріплює лише обов'язок сплати та обов'язок звітності (декларування). Але податкове регулювання об'єктивно вимагає від зобов'язаної особи ще й обов'язок податкового обліку, бо неможливо визначити ні зобов'язану особу, ні суму податку, що треба сплатити, без двох

різновидів облікових дій: це податковий облік зобов'язаних осіб (податкова реєстрація) та податковий облік об'єкта оподаткування.

6. Сформульовано пропозицію замінити в законодавчому регулюванні податкових правовідносин категорію «податкове зобов'язання» на «сума податку» та категорію «грошове зобов'язання» на «сума податку та донарахувань». Аргументуємо це тим, що: 1) конструкція податкового обов'язку уособлює якраз зміст тих вимог, які законодавець визначає для регулювання поведінки зобов'язаної особи. А саме: облік, сплата й звітність – це ті складові, які формують системний підхід до розуміння характеру податкового обов'язку як сукупності дій зобов'язаної особи; 2) податкове зобов'язання фактично означає просто суму податку, що треба сплатити платнику; 3) грошове зобов'язання може або співпадати з податковим зобов'язанням (якщо йдеться про ситуацію, коли платник сплачує суму податку в повному обсязі та своєчасно), або перевищувати його (йдеться про сплату податкового зобов'язання плюс донарахувань (санкцій), що пов'язані з порушенням платником вимог податкового законодавства та іншого законодавства). Отже, використання категорій «податковий обов'язок», «податкове зобов'язання» та «грошове зобов'язання» в чинному податковому законодавстві скоріше заплутує, ніж надає якоїсь прозорості в регулюванні податкових відносин.

7. Зазначено, що нормотворчі процедури в системі податкового регулювання є передпроцедурами в регулюванні податкових відносин. Треба виходити з того, що зміст податкового процедурного регулювання спрямовується на забезпечення виконання податкового обов'язку. Саме з моменту появи в законі нормативного припису й стартує процедурне регулювання податкових відносин, виконання податкового обов'язку.

8. Констатовано, що виникнення податкових правовідносин завжди пов'язується з відповідним юридичним фактом, який є тією безумовною підставою, що породжує відповідне правове реагування. Таким чином якраз і з'являються підстави виникнення, зміни чи припинення податкових

правовідносин. Юридичний факт треба розглядати і як певний засіб впливу на організацію поведінки учасників відносин.

9. З'ясовано, що чинна правосуб'єктність передбачає не лише межі позитивної діяльності учасника відносин, коли він організовує свою поведінку відповідно до припису закону, але й наслідки недодержання виконання своїх обов'язків, несприятливі правові заходи, які, беззаперечно, відбудуться при порушенні ним закону. Важливо враховувати, що відповідно до законодавства, суб'єктами податкового правопорушення є платники податків, податкові агенти, посадові особи платників податків та податкових агентів, а також посадові особи контролюючих органів. Отже, до відповідальності може бути притягнуто будь-якого учасника податкових правовідносин.

Індивідуальну правосуб'єктність необхідно розглядати як певну абстракцію. Це пов'язано з тим, що будь-яке правовідношення, в межах якого якраз і реалізується правосуб'єктність, передбачає принаймні дві сторони, які протистоять одне одному або взаємоузгоджують свою поведінку. Саме в цьому й виникає узгодженість правосуб'єктностей осіб, які протистоять як сторони правовідношення. Це обумовлює зв'язок права одного суб'єкта та обов'язок іншого, що призводить до збалансування правосуб'єктностей учасників відносин.

10. Розкрито сутність системоутворюючого характеру конструкції «податковий обов'язок», що породжує як загальні підстави змісту та динаміки податкових відносин (облік, сплата та звітність), так і характер побудови правосуб'єктності. Закріплення суб'єктивних обов'язків платника визначає межі прав владного суб'єкта. Не може податковий орган організовувати порядок контролюючих дій щодо перевірки виконання того чи іншого обов'язку платника, якщо такого обов'язку не закріплено правосуб'єктністю зобов'язаної особи. Тобто це відображає як напрями динаміки тих же процедур податкового контролю, так і межі їх реалізації.

11. Окреслено іманентні риси процедур податкового обліку, а саме:
1) обов'язок із податкового обліку є вихідним, початковим елементом у

динаміці процедур реалізації податкового обов'язку; 2) він поєднує два різновиди податкових процедур: як попередньої (постановка на облік платника податку), що стосується спочатку лише появи правосуб'єктної особи, а потім коригування обсягу цієї правосуб'єктності, так і триваючої (облік об'єкта оподаткування), в умовах, коли вже правосуб'єктна особа здійснює дії щодо визначення суми податку; 3) метою податкового обліку є не облік взагалі, а облік зобов'язаних осіб та об'єктів, що спрямовується на визначення сум податків для сплати; 4) розмежування процедур обліку на два типи передбачає різні режими їх реалізації, що зумовлює диференціацію несприятливих наслідків для порушників; 5) процедури податкового обліку передбачають зустрічні дії як безпосередньо платника, так і контролюючого органу; 6) процедури податкового обліку, виступаючи вихідними, початковими в системі елементів податкового обов'язку, можуть бути єдиними, після реалізації яких ніякого процедурного регулювання не відбувається.

12. Здійснено диференціацію облікових податкових процедур із урахуванням теоретичного підходу щодо з'ясування природи суб'єкта правовідносин, а саме виділяємо: загальні процедури податкового обліку та спеціальні процедури податкового обліку. Якщо для перших достатньо лише досягнення певного віку, то другі передбачають деталізацію характеру зобов'язаної особи, сфери його діяльності та особливостей об'єкта оподаткування, що породжує його податковий обов'язок.

13. Охарактеризовано стадії податкового обліку. Зважаючи на те, що динаміка податкових правовідносин передбачає виникнення, зміну та припинення, виділяються такі стадії: 1) реєстрація платника, стадія постановки на облік. Особливість – платник на цій стадії присутній ще не як податково-зобов'язана особа. Так, його дії мають певні правові наслідки, але саме в сенсі податкового регулювання податково-зобов'язана особа виникає лише як підсумок цієї стадії. Повністю податково-правосуб'єктною особою на

цій стадії виступає податковий орган, який оцінює поведінку перспективного платника, відповідність наданих ним документів;

2) уточнення відомостей щодо платника. Ця стадія може характеризуватись певною умовністю. Щодо значної кількості зобов'язаних осіб дані, що породжують податкові наслідки, можуть не змінюватися протягом усього періоду існування платника як зобов'язаної особи. Але не можна виключати й відповідне відображення мобільності податкових відносин, коли вони вимагають або пропонують платнику позитивні зміни щодо полегшення (чи навпаки) процедур виконання ним податкового обов'язку. Безумовно, подібна мобільність відносин відображається і в коригуванні облікового запису статусу платника. Ця стадія, шляхом подібних уточнень, передбачає процедури коригування правосуб'єктності особи (припустимо, перехід платника єдиного податку з однієї категорії до іншої). Необхідність перереєстрації може бути зумовлена й зміною місця проживання, введення підприємницької діяльності;

3) включає процедури зняття з обліку зобов'язаної особи. Фактично на цій стадії йдеться про констатацію припинення існування правосуб'єктної особи. Це передбачає зникнення обов'язку платника. В такому випадку, навряд чи, можна наполягати на тому, що ставиться крапка в процедурному регулюванні подібної ситуації. Дійсно, виконання податкового обов'язку припиняється, що не виключає певних трансформаційних відносин. Так відповідно до ст. 37 Податкового кодексу України підставами припинення податкового обов'язку (окрім його виконання) є: ліквідація юридичної особи; смерть фізичної особи; визнання її недієздатною або безвісно відсутньою; втрата особою ознак платника податку; скасування податкового обов'язку. Водночас подібні підстави не виключають наявності певних боргових зобов'язань, що мають бути виконані. Саме на цьому робиться акцент, коли йдеться про те, що сплата податку та збору здійснюється платником податку безпосередньо, а у випадках, передбачених податковим законодавством, – податковим агентом або представником платника податку. Наприклад, у

випадку смерті фізичної особи кошти, що залишились у режимі боргових можуть бути перераховані до відповідного бюджету особою, якій вони переходять у власність за заповітом.

14. Виокремлено особливості процедур сплати податків і зборів, зокрема: 1) йдеться про процедурне забезпечення основної складової податкового обов'язку, тієї щодо якої якраз і призначене оподаткування; 2) принципова особливість – активні дії зобов'язаної особи; 3) в системі елементів податкового обов'язку цей тип процедур може бути відсутнім, що не означає скасування обліку та звітності; 4) змістом є рух грошей, коли від платника як зобов'язаної особи гроші переходять у власність держави або територіальної громади.

15. Охарактеризовано процедури податкової звітності та зазначено, що вони можуть виступати в якості завершальної стадії серед елементів у динаміці виконання податкового обов'язку. Адже в умовах чіткого додержання платником законодавчих приписів, своєчасного та повного виконання податкового обов'язку, після обліку та сплати податків, процедурою податкової звітності можна констатувати повне виконання обов'язку платника. З іншого боку, реалізація процедур податкового контролю після цього може призвести як до з'ясування додержання платником приписів податкового законодавства, так і до висновку щодо їх порушення. В цьому разі це буде підставою, що продовжить процедурне регулювання через сукупність засобів забезпечення податкового обов'язку, вирішення податкових спорів, притягнення до відповідальності порушників.

На підставі аналізу податкового законодавства зроблено висновок про подвійну природу процедур податкової звітності: По-перше, податкова звітність є елементом податкового механізму та має, передусім, матеріальний зміст, констатуються вимоги до документації. По-друге, податкова звітність є складовою податкового обов'язку й охоплює сукупність процедур, що визначають її значення та місце в динаміці процедурного регулювання виконання податкового обов'язку.

16. Окреслено систему суб'єктів процедурного регулювання податкових правовідносин, яка предствлена: а) державою (реалізує свої владні повноваження у сфері оподаткування через систему різноманітних державних органів, що мають загальну або спеціальну компетенцію у сфері оподаткування (Верховна Рада України, Державна аудиторська служба України, Державна казначейська служба України, Міністерство фінансів України, сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад, Державна податкова служба України, Державна митна служба України)); б) зобов'язаними суб'єктами (фізичні особи-платники; податкові агенти; самозайняті особи; юридичні особи-платники; суб'єкти, які сприяють сплаті податків і зборів); в) судом.

17. Охарактеризовано розбіжності адміністративних і судових процедур вирішення податкових спорів, що полягають у наступному: а) характер законодавства: адміністративні відбуваються на підставі норм Податкового кодексу України, судові – за рахунок використання приписів Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України; б) суб'єктний склад: адміністративні передбачають участь платника та контролюючого органу, тоді як судові – платника, контролюючий орган і суд; в) характер примусу: адміністративні – обумовлюють розв'язання спору в межах організаційної структури владного органу; судове вирішення податкового спору характеризується участю незалежного суб'єкта, який не представляє жодної сторони такого спору.

18. Відмічаються принципові особливості судових процедур при вирішенні податкових спорів, зокрема: 1) вони регулюються на межі галузевих законодавств (із одного боку, задіяні норми податкового законодавства, а з іншого – норми, що впорядковують процедури та відносини в умовах адміністративного судочинства); 2) принципові зміни стосуються суб'єктного складу (додається третій учасник – суд, який не є безпосереднім суб'єктом податкових правовідносин, на відміну від контролюючого органу та платника податків); 3) передбачають подвійний характер підстав виникнення (з одного

боку, їм може передувати реалізація процедурного регулювання в адміністративному режимі, з іншого – при виникненні конфлікту в податкових відносинах платник може звертатися відразу до суду минуючи адміністративні процедури оскарження); 4) в умовах судових процедур обов'язок доведення покладається на контролюючі органи, тобто узагальнене звернення платника до суду не встановлює за ним обов'язку доказування, а це покладається на податкові органи; 5) судові процедури передбачають активну роль суду (оцінюючи матеріали та докази, що надані сторонами, суд має право витребувати докази з власної ініціативи).

19. Зазначено про специфічність кола осіб щодо яких мають наставати несприятливі наслідки в системі охоронних податкових процедур, яка пов'язана, по-перше, з тим, що законодавець диференціює їх на осіб у яких безпосередньо виникає податковий обов'язок і які мають його виконувати (платники податків), та осіб, які виконують функції представництва щодо виконання податкового обов'язку платника за його кошти (податкові агенти); по-друге, з тим, що юридична особа-платник податку несе фінансову відповідальність за вчинення податкових правопорушень її відокремленими підрозділами. Тобто відокремлені підрозділи юридичних осіб розглядаються в цьому випадку як внутрішня складова юридичної особи.

20. Обґрунтовано, що особлива есенціальність у рамках судових процедур із вирішення податкових спорів притаманна таким вихідним положенням, як: верховенство права, рівність учасників провадження, офіційне з'ясування всіх обставин у справі та розумність строків розгляду спору.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аналіз стану здійснення правосуддя адміністративними судами у 2022 році. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/ogliady/Analiz_KAS_2022.pdf (дата звернення: 03.06.2023).
2. Андруневчин О. М. Суб'єкти адміністративного судочинства: дис. ... канд. юрид. наук. Львів. 2012. 231 с.
3. Бабенко К. П. Диференціація податкових процедур за характером податкового обов'язку. *Юридичний бюлетень*. Вип. 29. 2023. С. 169–175.
4. Бабенко К. П. Диференційні критерії у системі податкових процедур. *Теоретичні та практичні проблеми правового регулювання суспільних відносин: матеріали наук.-практ. конф. (м. Харків, 4-5 лютого 2022 р.)*. Харків, 2022. С. 22–25.
5. Бабенко К. П. Конструкції системного узгодження матеріального та процедурного аспектів у податковому регулюванні. *Юридичний науковий електронний журнал*. № 7. 2023. С. 231–234.
6. Бабенко К. П. Місце та роль суду в процесі вирішення податкових спорів. *Південноукраїнський правничий часопис*. № 2. 2023. С. 89–93.
7. Бабенко К. П. Особливості суду в процесі вирішення податкових спорів. *Роль права та закону в громадянському суспільстві: матеріали наук.-практ. конф. (м. Харків, 18-19 лютого 2022 р.)*. Харків, 2022. С. 54–57.
8. Бабенко К. П. Податкові процедури як новий вид фінансово-правової дисципліни. *Вороновські читання (Фінансово-правові дисципліни: сучасні погляди на розмежування та інтеграцію): збірник статей, доповідей та тез учасників міжнар. наук.-практ. конф. (м. Харків, 5-6 жовтня 2020 р.)*. Харків, 2020. С. 5–10.
9. Бабін І. І. Правове регулювання податкової таємниці за законодавством України. *Науковий вісник Чернівецького університету*. 2012. Вип. 6182. С. 98–101.

10. Бабін І., Вдовічен В. Правова природа податкових повноважень органів місцевого самоврядування. *Підприємництво, господарство і право*. 2021. № 5. С.151–155.
11. Баїк О. І. Представництво особи в податкових спорах: правовий аналіз. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2020. № 7. С. 238–242.
12. Бачун О. В. Правовий статус суб'єктів адміністративного судочинства: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2010. 21 с.
13. Бевзенко В. М. Вітчизняна адміністративна юстиція в контексті розвитку законодавства України та адміністративно-правової науки. *Кримський юридичний вісник*. 2007. № 1. С. 261–267.
14. Бевзенко В. М. Захист в адміністративному судочинстві України прав платників податків від дій органів державної податкової служби. *Юридичний електронний журнал*. 2013. № 1. С. 8–12.
15. Берднікова Л. В. Державна податкова служба як суб'єкт адміністративного судочинства: дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2012. 209 с.
16. Берназюк Я. О. Банки як суб'єкти податкових правовідносин: дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2004. 170 с.
17. Білінський Д. О. Про реалізацію податкових процедур в умовах воєнного стану. *Правова позиція*. №1. 2022.
18. Божко Ю. В. Правові аспекти розгляду податкових спорів в адміністративному судочинстві України: дис. ... канд. юрид. наук. Запоріжжя, 2014. 214 с.
19. Бондаренко О. М. Теорія та практика вирішення податкових спорів: концептуальні засади: дис. ... докт. юрид. наук. Київ, 2020. 433 с.
20. Бондаренко С. О. Суб'єктивні права платників податків: зміст і класифікація: дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2017. 209 с.
21. Бондарчук С. А. Принципи адміністративного судочинства: дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2010. 206 с.
22. Брояков С. В. Оскарження до суду податкових консультацій як механізм забезпечення прав платника податків. *Вісник Чернівецького*

факультету Національного університету «Одеська юридична академія». 2019. № 1. С. 59–69.

23. Брояков С. В. Податкові консультації в механізмі податкового адміністрування: дис. ... докт. філософії. Харків, 2021. 216 с.

24. Бутко П. Є. *Правосуб'єктність фізичних осіб-платників податків. Держава та регіони. 2013. № 1. С. 75–78.*

25. Бутко П. Є. Трансформація підходів до визначення податково-правового статусу фізичних осіб. *Право і суспільство. 2012. № 1.*

26. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. *Відомості Верховної Ради України. 2010. № 50-51. Ст. 572.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (дата звернення: 05.07.2022).

27. Васильєва А. Г. Правова природа обов'язків платника податків: дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2016. 192 с.

28. Вдовічен В. А. Податково-правовий компроміс інтересів платника податків і держави: монографія. Чернівці: Чернівецький нац. ун-т, 2012. 272 с.

29. Вдовічен В. А. Юридичне закріплення прав держави у податкових правовідносинах. *Науковий вісник Чернівецького університету. 2011. Вип. 604. С. 81–85.*

30. Воронова Л. К. Фінансове право України: підручник. Київ: Прецедент; Моя книга, 2006. 448 с.

31. *Временникъ Демидовскаго юридическаго лицея. Кн. 44. Ярославль: Типо-литография Г. В. Фальк в Ярославле и Волчанинова в Москве, 1887. 320 с.*

32. Гаврюшенко Г. В. Зарубіжний досвід розвитку підприємницької діяльності та самозайнятості серед людей з інвалідністю. *Україна: аспекти праці. 2013. № 4. С. 45–50.*

33. Гетманцев Д. О. Держава як сторона фінансово-правового зобов'язання. *Право України. 2010. № 8. С. 130–134.*

34. Гетманцев Д. О. До питання про податковий обов'язок платника податку. *Часопис Київського університету права*. 2013. Вип. 4. С. 134–137.
35. Гнатенко К. В. Напрями удосконалення соціального захисту самозайнятих осіб. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2016. Вип. 1. С. 104–106.
36. Головашевич О. О. Трансформація правового регулювання обліку фізичних осіб-платників податків. *Фінансове право*. 2012. № 2 (10). С. 15–18.
37. Горошенев В. М., Бенедик І. В., Крупин В. Г. Теория юридического процесса / под. общ. ред. В. М. Горошенев. Харьков: Вища шк. Изд-во при Харьк. ун-те, 1985. 192 с.
38. Господарський процесуальний кодекс України: Закон України від 06.11.1991 р. № 1798-ХІІ. *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 6. Ст. 56. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1798-12#Text> (дата звернення: 03.04.2022).
39. Грабовецька О. Нормативно-правове забезпечення самозайнятості населення: реалії і проблеми. *Регіональні аспекти розвитку продуктивних сил України*. Тернопіль, 2015. Вип. 20. С. 126–132.
40. Греца С. А., Греца Я. В. Механізм правового регулювання забезпечення виконання податкового обов'язку. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2022. Вип. 69. С. 255–259.
41. Греца С. М. Правове забезпечення виконання конституційних обов'язків у країнах ЄС: монографія. Ужгород, 2021. 428 с.
42. Греца С. М. Причини та фактори, які ускладнюють забезпечення виконання конституційного обов'язку по сплаті податків. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2021. № 6. С. 58–62.
43. Греца Я. В. Правовий механізм реалізації та захисту прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин: дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2006. 202 с.
44. Грищук В. Л. До проблеми визначення системи контролюючих органів: фінансово-правовий аспект. *Право і суспільство*. 2012. № 4. С. 55–59.

45. Данильян О. Г., Дзьобань О. П. Організація та методологія наукових досліджень: навч. посіб. Харків: Право, 2017. 448 с.

46. Данієлян С. А. Система органів, уповноважених на реалізацію процедур податкового контролю в Україні. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2021. № 6. С. 62–66.

47. Данілов С. О. До питання податкової правосуб'єктності органів публічної влади як учасників податкових правовідносин. *Міжнародний юридичний вісник: актуальні проблеми сучасності (теорія та практика)*. 2018. № 1–2 (10–11). С. 135–141.

48. Данілов С. О. Органи публічної влади як суб'єкти податкових правовідносин: дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2021. 247 с.

49. Данілов С. О. Правова характеристика суб'єктів податкових правовідносин у науці фінансового права. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2018. № 2. Т. 1. С. 56–59.

50. Данілов С. О., Касьяненко Л. М. Напрями вдосконалення фінансово-правового статусу об'єднаних територіальних громад як суб'єктів податкових правовідносин. *Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки: матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Ірпінь, 25 березня 2020 р.)*. Ірпінь: Університет ДФС України, 2020. С. 60–64.

51. Демянчук Ю. Г. Організаційно-правові засади уникнення міжнародного подвійного оподаткування в Україні: дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2011. 321 с.

52. Дмитрик О. О. Вплив актів судової влади на формування і застосування фінансово-правових норм. *Вісник Академії правових наук України*. 2006. № 4. С. 178–187.

53. Дуравкін П. М. Забезпечення виконання податкового обов'язку: дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2010. 205 с.

54. Європейська система рахунків – ЄСР 2010. Глава 1: Загальні риси і основні принципи.

URL: <https://www.dst.dk/Site/Dst/SingleFiles/GetArchiveFile.aspx?fi=523878020&fo=0&ext=ukraine> (дата звернення: 07.10.2022).

55. Євсікова О. В. Захист податкових правовідносин у адміністративних судах України: дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2012. 193 с.

56. Єфімов С. Як податкові органи відповідатимуть за шкоду. *Бухгалтер&Закон*. URL: https://bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/BZ012454 (дата звернення: 23.02.2023).

57. Єфремов А. О. Компетенція спеціальних суб'єктів реалізації державної податкової політики в Україні. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2022. Вип. 5. С. 71–76.

58. Єфремов А. О. Особливості діяльності загальних суб'єктів реалізації державної політики в Україні. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2022. Вип. 4. С. 69–74.

59. Жернаков М. В. Податкові спори: реформування механізмів вирішення: монографія. Харків: Право, 2015. 287 с.

60. Жернаков М. В. Щодо доцільності та ефективності звернення суб'єктів владних повноважень до адміністративного суду. *Право і суспільство*. № 3. 2014. С. 161–166.

61. Жорнова О. Новочасні атрибути виробництва та особливості професійної підготовки студентів технічних університетів. *Вища школа*. Київ. 2009. № 1. С. 67–75.

62. Журавський О. А. Адміністративна юстиція як правовий інститут захисту прав суб'єктів податкових правовідносин: дис. ... канд. юрид. наук: Ірпінь, 2012. 213 с.

63. Заверуха О. Б. Відображення законних інтересів платників податків у їх правах: теоретичний та практичний аспекти. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. №7. С. 74–77.

64. Заверуха О. Б. Диференціація публічних інтересів під час реалізації податкових відносин. *Юридичний вісник*. 2023. № 2. С. 102–109.

65. Заверуха О. Б. Конфліктність податкових відносин: причини та шляхи подолання. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2023. №1. С. 113–118.
66. Заверуха О. Б. Перспективи впровадження в Україні іноземних практик вирішення податкових конфліктів альтернативними методами. *Держава та регіони*. 2022. № 4 (78). С. 194–200.
67. Заверуха О. Б. Податковий конфлікт: природа та підстави диференціації. *Право України*. 2020. № 4. С. 21–31.
68. Заверуха О. Б. Права та інтереси платника податків: дихотомія чи симбіоз? *Київський часопис права*. 2023. № 2. С. 57–63.
69. Заверуха О. Б. Причини виникнення конфліктів у податкових правовідносинах. *Юридичний бюлетень*. 2023. № 29. С. 301–308.
70. Заверуха О. Б. Складники правового статусу платників податків у контексті забезпечення реалізації їхніх законних інтересів. *Правова позиція*. 2023. № 2 (39). С. 15–19.
71. Заверуха О. Б. Способи захисту платників податків у контексті реалізації гарантій забезпечення їх законних інтересів. *Публічне право*. 2023. № 2. С. 46–53.
72. Заверуха О. Б. Судова доктрина правових наслідків у податкових спорах. *Збірник наукових праць. Актуальні проблеми правознавства*. 2021. 4 (28). С. 44–52.
73. Зельдіна О. Р., Хрімлі О. Г. Судовий захист прав суб'єктів підприємництва: теоретичні та практичні аспекти: монографія. Київ: Юрінком Інтер, 2015. 176 с.
74. Зицик С. Г. Особливості адміністративно-правового статусу платників податків. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ*. 2010. № 2. С. 187–194.
75. Зицик С. Г. Правове регулювання оскарження рішень органів ДПС в адміністративному порядку: дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2021. 204 с.

76. Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Кізима А. Я., Карпова В. В. Податковий менеджмент: підруч. Київ: Знання, 2008. 525 с.
77. Іванова С. С. Податково-правовий статус самозайнятих осіб в Україні: дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2017. 180 с.
78. Калиновська Л. В. Правове регулювання обліку платників податків в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2013. 20 с.
79. Караченцев І. В. Податково-правовий статус учасників податкового спору: роль та класифікація їх обов'язків. *Митна справа*. 2015. № 2 (98). С. 149–153.
80. Караченцев І. В. Правова природа податкових спорів та їх вирішення: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2015. 191 с.
81. Кармаліта М. В. Приватний і публічний інтерес у системі податкових правовідносин: монографія. Хмельницький: ФОП Мельник А. А., 2019. 328 с.
82. Касьяненко Л. Правове регулювання податкових перевірок під час воєнного стану. *Ірпінський юридичний часопис*. Ірпінь, 2023. Вип. 2 (11). С. 56–65.
83. Кириченко В. В. Способи забезпечення виконання податкового обов'язку: дис... канд. юрид. наук. Національна академія держ. податкової служби України. Ірпінь, 2005. 202 с.
84. Кіценко В. С. Правова природа податкових спорів в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Одеса, 2010. 19 с.
85. Кобильнік Д. А. Правове регулювання пільг при оподаткуванні: дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2002. 206 с.
86. Кобильнік Д. Пеня як форма реалізації охоронної функції податкового права. *KELM (Knowledge, Education, Law, Management)*. 2020. № 6 (34). С. 145–151.
87. Ковалів М. В., Єсімов С. С., Проць І. М., Лозинський Ю. Р., Скриньковський Р. М., Хайдрович Х. І. Адміністративно-правовий захист прав платників податків: навч. посібн. Львів: СПОЛОМ, 2021. 240 с.

88. Ковальова Ю. О. Вдосконалення адміністративно-правового регулювання питання відповідальності посадових осіб контролюючих органів як важіль підвищення ефективності процедури адміністративного оскарження. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2017. Вип. 4. С. 159–163.

89. Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2005. № 35-36, 37. С. 1358. Ст. 446. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text> (дата звернення: 27.05.2022).

90. Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод від 04.11.1950 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_004#Text (дата звернення: 03.11.2022).

91. Кондратенко В. М. Сучасні теоретико-правові підходи до реалізації та захисту прав і свобод людини та громадянина суб'єктами публічної адміністрації. *Наукові записки*. 2020. Вип. 8. С. 51–54.

92. Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 17.10.2021).

93. Котенко А. М. Оскарження наказу про проведення перевірки як спосіб захисту права. *Право та інновації*. 2020. № 4. С. 106–110.

94. Криницький І. Є. Теоретичні проблеми податкового процесу: дис. ... докт. юрид. наук. Ірпінь, 2009. 439 с.

95. Купалова Г. І. Соціально-економічний аналіз самозайнятості сільського населення: методологічні та практичні аспекти. *Зайнятість та ринок праці*. Київ, 2002. Вип. 17. С. 3–13.

96. Курило В. О. Правова природа процедур вирішення податкових спорів: порівняльно-правовий аналіз: дис. ... канд. юрид. наук. Запоріжжя, 2017. 199 с.

97. Кухарчук А.М., Грачова О.Ю., Маслова М.О. Особливості правового статусу фізичної особи під час здійснення підприємницької

діяльності в умовах воєнного стану. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2022. № 9. С. 224–228.

98. Куций О. А. Адміністративно-правові засоби забезпечення прав фізичних осіб у податкових правовідносинах: дис. ... канд. юрид. наук. Одеса, 2004. 184 с.

99. Кучервяенко Н. П. Курс податкового права. В 6 т. Харків: Право, 2007. Т. IV: Косвенные налоги. 536 с.

100. Кучерявенко М. До питання щодо юрисдикційності податкових спорів. *Роль і вплив практики адміністративного судочинства на розвиток публічного права*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. 10-річчю утворення Вищого адміністративного суду України (Київ, 29–30 листопада 2012 р.). Київ: Істина, 2012. С. 86–94.

101. Кучерявенко М. П. Доктринальні засади фінансово-правового регулювання. *Право України*. 2022. № 2. С. 52–63.

102. Кучерявенко М. П. Доктрина податкового права. *Право України*. 2020. № 4. С. 11–20.

103. Кучерявенко М. П. Конституційні засади компетенції адміністративних судів: чи доцільна ревізія?... *Вісник Вищого адміністративного суду України*. 2009. № 1. С. 42.

104. Кучерявенко М. П. Податкове право України. Академічний курс: підручник. Київ: Всеукр. асоц. видавців «Правова єдність», 2008. 701 с.

105. Кучерявенко М. П. Податкове право: підручник. Харків: Право, 2013. 536 с.

106. Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація: монографія. Київ: Алерта, 2009. 460 с.

107. Кучерявенко М. П. Правова природа процедурного регулювання оподаткування. *Юрист України*. 2011. № 2 (15). С. 26–29.

108. Кучерявенко М. П. Природа податку як конструкції зустрічного узгодження обов'язків (на прикладі підприємств критичної інфраструктури). *Право України*. 2021. № 4. С. 167–181.

109. Кучерявенко М. П., Смичок Є. М. Чи є новим масовий наступ на адміністративні суди? *Юридичний вісник України*. 2018. № 47 (1220). С. 12–13.
110. Кучерявенко М. П., Смичок Є. М. Чи може бути комерційною діяльністю щодо сплати податків?! *Юридичний вісник України*. 2020. № 39.
111. 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 НапНУ*. 2022. № 2. С. 178–194.
112. Кучерявенко М. Правовий механізм податку. *Вісник Академії правових наук України*. 2002. № 4 (31). С. 112–115.
113. Кучерявенко М. Проблеми колізійності фінансового законодавства у рішеннях Вищого адміністративного суду України (деякі аспекти методології). *Право України*. 2008. № 9. С. 57–62.
114. 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. № 2 (54). С. 71–76.
115. Кучерявенко М., Смичок Є. Момент виконання обов'язку зі сплати податків та зборів (податково-правовий аспект). *Юридична Газета*. 19 жовтня 2018 року. № 42 (644). URL: <http://yur-gazeta.com/publications/practice/podatкова-praktika/moment-vikonannya-obovyazku-zi-splati-podatkov-ta-zboriv.html> (дата звернення: 23.03.2022).
116. Кучерявенко М., Смичок Є. Оскарження рішень ФГВФО та його уповноважених осіб – виключна компетенція адміністративних судів. *Закон і бізнес*. 7 липня 2018 – 13 липня 2018. Вип. 27 (1377). URL: https://zib.com.ua/ua/print/133623-oskarzhennya_rishen_upovnovazhenoi_osobi_fgvfo__viklyuchna_k.html (дата звернення: 20.09.2021).

117. Кучерявенко М., Смичок Є. Податкові розслідування: нові виклики для України та зарубіжний досвід. *Право України*. 2021. №2. С.150–162.
118. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 6 т. Харьков: Легас, 2004. Т. II: Введение в теорию налогового права. 600 с.
119. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 6 т. Харьков: Легас; Право, 2005. Т. III: Учение о налоге. 600 с.
120. Кучерявенко Н. Правовая природа налоговых процедур: к вопросу о понятии классификации. *Финансовые процедуры стран Центральной и Восточной Европы: учебник / под. ред. Славомира Преснаревича*. Bialystok: Temida 2, 2013. С. 27–86.
121. Кушнарџова Т. Є. Податкові органи в системі суб'єктів податкових правовідносин: дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2000. 188 с.
122. Латковська Т. А. Виконання повноважень Державною казначейською службою в умовах воєнного стану. *Юридичний вісник*. 2023. № 1. С. 48–55.
123. Латковська Т. А. Дотримання принципу стабільності у податкових правовідносинах: судова практика. *Juris Europensis Scientia*. 2023. № 1. С. 84–88.
124. Латковська Т. А. Захист прав і законних інтересів платників податків в Україні. *Права людини в Україні та у зарубіжних країнах: традиції та новації*: колективна монографія / за заг. ред. Н. В. Мішиної. Львів-Торунь: Ліга-Прес, 2021. С. 305–340.
125. Латковська Т. А. Принцип верховенства права та судові правові позиції у податкових спорах. *Наукові праці Національного університету «Одеська юридична академія»*. № 32. 2023. С. 63–72.
126. Лещенко О. В. Актуальна практика вирішення податкових спорів. *Фінансове право в умовах цифрової трансформації*: колективна монографія / за заг. ред. Т. А. Латковської. Чернівці: Технодрук, 2021. С. 261–282.

127. Лисенков Ю. М., Біда С. О. Основні нововведення Податкового кодексу України щодо складу податків. *Ефективна економіка*. 2010. № 12. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=417> (дата звернення: 01.11.2022).

128. Литвин О. Деякі особливості адміністративно-правового статусу суб'єктів податкових правовідносин. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2017. № 861. С. 284–290.

129. Литвинов С. В. Адміністративно-правові детермінанти забезпечення прав платників податків: дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2014. 200 с.

130. Лукашев О. Доктрина податкового права і нормотворчість у сфері оподаткування. *Право України*. 2020. № 4. С. 71–81.

131. Лютіков П. С., Турчак А. М. Процедура прийняття адміністративного акту як умова його правомірності. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право»*. 2022. № 73. Ч. 2. С. 62–68.

132. Маринів Н. А. Інститут адміністративного оскарження рішень податкових органів: екскурс в історію та огляд поточного стану. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2020. № 8. С. 303–308.

133. Маринчак Є. С. Фінансово-правовий зв'язок фізичної особи з державою: монографія. Київ, 2019. 344 с.

134. Марченко О. Правова основа та особливості діяльності суб'єктів влади що беруть участь в адміністративному судочинстві. *Law. State. Technology*. 2022. Вип. 3. С. 30–35.

135. Махиніч Н. Процесуальні норми податкового права як юридична гарантія захисту прав та законних інтересів платників податків. *Актуально проблеми правознавства*. 2016. Вип. 2. С. 56–60.

136. Мацелик М. О., Пригоцький В. А. Проблемні питання проекту Податкового кодексу у частині впливу його недоліків на урегулювання

адміністративно-податкових спорів. *Юридичний вісник*. 2010. № 4 (17). С. 46–50.

137. Медведєв М. Ю. *Форми і методи публічного адміністрування у податковій системі України: дис. ... канд. юрид. наук*. Харків, 2018. 212 с.

138. Михайлов О. О. Судовий контроль за виконанням рішень адміністративних судів у справах, стороною в яких є суб'єкти публічної адміністрації. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2022. № 9. С. 341–344.

139. Мицкевич А. В. *Субъекты советского права*. Москва: Госюриздат, 1962. 213 с.

140. Мінаєва К. В. Оскарження рішення контролюючих органів в адміністративному порядку в контексті вирішення податкових спорів. *Форум права*. 2011. № 4. С. 479–486.

141. Мінаєва К. Суб'єкт владних повноважень як позивач у справах адміністративної юрисдикції. *Захист прав людини в адміністративному судочинстві: сучасний стан і перспективи розвитку в Україні: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 1–2 жовтня 2015 р.)*. Київ: Ваїте, 2015. С. 124–129.

142. Мінаєва О. М. Особливості доюрисдикційної процедури вирішення податкових спорів. *Право та інновації*. 2016. № 3. С. 53–57.

143. Мінаєва О. М. *Правове регулювання податкового обліку: дис. ... канд. юрид. наук*. Харків, 2007. 201 с.

144. Мірошніченко М. В. Презумпція правомірності рішень платника податків: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Запоріжжя, 2016. 18 с.

145. Міщенко Л. В. Держава як суб'єкт податкових правовідносин. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. 2015. Вип. 3. С. 114–120.

146. Наливайко Л. Р. *Поняття та основні ознаки функцій держави. Правова держава*. Київ, 2005. Вип. 16. С. 177–191.

147. Нечитайло О. М. Доказування в адміністративних справах, що виникають з податкових відносин: дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2010. 207 с.
148. О создании Государственной налоговой службы в Украинской ССР: Постановление Совета министров Украинской ССР от 12.04.1990 г. № 74.
149. Озеров И. Х. Основы финансовой науки. Учение об обыкновенных доходах. Москва: Типография Т-ва И. Д. Сытина, 1908. Вып. 1. 530 с.
150. Олійник О. Д., Мулявка Д. В. Правовий статус фіскальних органів України та держав-членів Європейського Союзу: монографія. Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2016. 166 с.
151. Онищук Н. Ю. Податкове правопорушення за Податковим кодексом України. *Державне будівництво та місцеве самоврядування*. Харків: Право, 2011. Вип. 22. С. 192–202.
152. Ортікова Н. В. Залучення безробітних до підприємницької діяльності: досвід, організація, методика: навчально-методична розробка. Київ: ІПК ДСЗУ, 2003. 37 с.
153. Очкуренко С. В. Розмежування цивільних і фінансово-правових зобов'язань. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2017. Вип. 44. Т. 2. С. 55–60.
154. Павлов О. І. Основи інформаційно-аналітичної діяльності: навч. посіб. Одеса: Астропринт, 2011. 240 с.
155. Паркулаб В. Г. До питання зумовленості суб'єктного складу учасників податкових спорів особливістю юридичних режимів в оподаткуванні. *Право та державне управління*. 2011. № 2. С. 61–63.
156. Пасічна І. О. Особливості податкової правосуб'єктності банків. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2015. Вип. 31. Т. 3. С. 7–10.
157. Пащенко К. С. Нормативне гарантування оцінки доказів в адміністративному судочинстві: вітчизняний та зарубіжний досвід. *Наукові*

записки Інституту законодавства Верховної Ради України: зб. наук. пр. Київ, 2020. № 2. С. 37–46.

158. Перепелиця М. О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні: дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2001. 184 с.

159. Писаренко Н. Розмежування судових юрисдикцій крізь призму розуміння принципів судочинства (на прикладі розуміння податкових спорів). *Право України*. 2020. № 4. С. 127–141.

160. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13-14, № 15-16, № 17. Ст. 112. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n1321> (дата звернення: 02.07.2020).

161. Податкові спори: виникнення, природа, засоби регулювання: навч. посіб. / за заг. ред. С. В. Буряка. Київ: Юрінком Інтер, 2009. 800 с.

162. Покатаєва О. В. Виконання податкового обов'язку: правові проблеми та шляхи вирішення. *Право та державне управління*. 2020. № 1. С. 104–109.

163. Покатаєва О. В. Правові підстави та наслідки недопуску контролюючих органів для проведення податкової перевірки. *Держава та регіони*. 2020. №1. С. 142–148.

164. Покатаєва О. В., Чемерис Л. М. Особливості виконання податкового обов'язку фізичною особою – платником податку в період дії воєнного стану. *Право та державне управління*. 2022. № 4. С. 93–102.

165. Порядок оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами: затв. наказом М-ва фінансів України від 21.10.2015 р. № 916. (у ред. наказу від 31.12.2021 р.). *Офіційний вісник України*. 2016. № 2. Ст. 129. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15#Text> (дата звернення: 28.01.2022).

166. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 01.07.2020 р.,
судова справа № 804/4602/16.
URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/90228193> (дата звернення: 21.10.2022).

167. Правова система України: історія, стан та перспективи: у 5 т. / Акад. прав. наук України. Харків: Право, 2008. Т. 2: Конституційні засади правової системи України і проблеми її вдосконалення / за заг. ред. Ю. П. Битяка. 576 с.

168. Пригоцький В. А. Адміністративно-правові засади діяльності податкових органів при вирішенні спорів: дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2012. 246 с.

169. Пригоцький В. А. Проблемні питання оподаткування фізичних осіб у контексті правосуб'єктності податкових агентів. *Наукові праці Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2019. Т. XXIV. С. 81–87.

170. Пригоцький В. А. Щодо природи відносин податкового органу і платника під час адміністративного апеляційного оскарження. *Юриспруденція. Теорія і практика*. 2010. № 10 (72). С. 32–36.

171. Про адвокатуру та адвокатську діяльність: Закон України № 5076-VI від 05.07.2012. *Відомості Верховної Ради України*. 2013. № 27. Ст. 282. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5076-17#Text> (дата звернення: 12.07.2022).

172. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. *Відомості Верховної Ради України*. 1999. № 40. Ст. 365. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 03.02.2023).

173. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану: Закону України від 30.06.2023 р. № 3219-IX. *Офіційний вісник України*. 2023. № 73. Ст. 4162. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3219-IX#Text> (дата звернення: 03.07.2023).

174. Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань: Закон України від 15.05.2003 р. № 755-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2003 р. № 31. Ст. 263.

URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/755-15#Text> (дата звернення: 22.07.2021).

175. Про додаткові заходи щодо вирішення соціальних проблем на селі та дальшого розвитку аграрного сектора економіки: Указ Президента України від 22.02.1998 р. № 170/2002. *Офіційний вісник України*. 2002. № 9. С. 14. Ст. 396. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/170/2002#Text> (дата звернення: 07.11.2022).

176. Про електронні довірчі послуги: Закон України від 05.10.2017 р. № 2155-VII. *Відомості Верховної Ради України*. 2017. № 45. Ст. 400. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2155-19#Text> (дата звернення: 07.12.2022).

177. Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 22.05.2003 р. № 815-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 36. Ст. 275. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/851-15#Text> (дата звернення: 11.05.2022).

178. Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності: Закон України 11.09.2003 р. № 1160-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2004. № 9. Ст. 79. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1160-15#Text> (дата звернення: 03.11.2022).

179. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 р. № 43. *Офіційний вісник України*. 2016. № 11 (2). Ст. 25. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#Text> (дата звернення: 03.07.2022).

180. Про затвердження Положення про Державну казначейську службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 15.04.2015. № 215. *Офіційний вісник України*. 2015. № 27. Ст. 42. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-%D0%BF#Text> (дата звернення: 03.07.2022).

181. Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України: Постанова Кабінету Міністрів України від 20.08.2014 р. № 375. *Офіційний вісник України*. 2014. № 5. Ст. 37. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-%D0%BF#Text> (дата звернення: 03.07.2022).

182. Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків: Наказ М-ва фінансів України від 02.06.2015 р. № 524. *Офіційний вісник України*. 2015. № 57. С. 141. Ст. 1873. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-15#Text> (дата звернення: 21.12.2022).

183. Про затвердження Порядку формування Реєстру великих платників податків: Наказ М-ва фінансів України від 21.10.2015 р. № 911. *Офіційний вісник України*. 2015. № 93. С. 214. Ст. 3177. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1395-15#Text> (дата звернення: 01.06.2022).

184. Про заходи щодо впровадження Концепції адміністративної реформи в Україні: Указ Президента України від 22 липня 1998 р. № 810/98 / Президент України. *Офіційний вісник України*. 1999. № 21. С. 32. Ст. 943. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/810/98#Text> (дата звернення: 07.09.2021).

185. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України від 21.05.1997 р. № 280/97-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1997. №24. Ст. 170. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 07.04.2022).

186. Про нотаріат: Закон України від 02.09.1993 р. № 3425-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1993. № 39. Ст. 383. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3425-12#Text> (дата звернення: 23.01.2023).

187. Про платіжні послуги: Закон України від 30.06.2021 р. № 1591-IX. *Офіційний вісник України*. 2021. № 62. С. 82. Ст. 3876. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1591-20#Text> (дата звернення: 03.10.2022).

188. Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України від 22.05.2003 р. № 889-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 37. Ст. 308. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/889-15#Text> (дата звернення: 03.07.2022).

189. Про систему оподаткування: Закон України від 25.06.1991 р. № 1251-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1991. № 39. Ст. 510. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12#Text> (дата звернення: 20.10.2022).

190. Про фіксований сільськогосподарський податок: Закон України від 17.12.1998 р. № 320-XIV. *Відомості Верховної Ради України*. 1999. № 5-6. Ст. 39. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/320-14#Text> (дата звернення: 03.07.2022).

191. Проблеми правової відповідальності: колект. монографія / за ред. В. Я. Тація, А. П. Гетьмана, В. І. Борисової. Харків: Право, 2014. 348 с.

192. Пряміцин К. Ю. Судовий збір у податкових спорах як фактор обмеження доступу до правосуддя. *Вісник Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут»*. 2018. № 3. С. 146-152.

193. Рішення ЄСПЛ у справі «Інтерсплав проти України» від 09.01.2007 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_194#Text (дата звернення: 03.03.2021).

194. Рішення ЄСПЛ у справі «Щокін проти України» від 14.10.2010 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_858#Text (дата звернення: 03.03.2021).

195. Роздайбіда А. А. Забезпечення балансу інтересів при вирішенні податкових спорів: дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2015. 198 с.

196. Россихина Г. В., Россихин В. В. Связь категорий «налоговое обязательство» и «налоговый долг». *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2018. Вип. 2. Т. 3. С. 85–88.

197. Россіхін В. В., Россіхіна Г. В., Гусейнов І. В., Надобко С. В. Організаційно-правові засади діяльності фінансово-податкових органів та

установ в Україні: історико-правовий компаративіський симбіоз. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2022. № 10. С. 478–481.

198. Рядінська В. О., Кузнєцова О. В. Ознаки статусу самозайнятих осіб як платників податків. *Право та державне управління*. 2023. №1 С. 86–92.

199. Рязановский В. А. Единство процесса: учеб. пособ. Москва: ОАО «Издательский Дом “Городец”», 2005. 80 с.

200. Самозайнятість: Соціологія і психологія: навч. посіб. / ред. Ю. Ф. Пачковський. Київ: Каравела, 2009. 760 с.

201. Свириденко В. М. Правові аспекти конфліктів у сфері податкових відносин: питання теорії та практики правового регулювання: дис. ... канд. юрид. наук: Ірпінь, 2012. 200 с.

202. Сидорук Р. А. Правовий статус осіб, які сприяють сплаті податків та зборів в Україні. *Право і суспільство*. 2015. № 5. С. 150–157.

203. Сидорук Р. А. Співвідношення понять «суб'єкт податкового права» та «суб'єкт податкових правовідносин». *Правове життя сучасної України: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 16–17 травня 2013 р.)* Одеса: Фенікс, 2013. С. 130–132.

204. Сидорук Р. Поняття та класифікація суб'єктів податкових правовідносин. *Юридичний вісник*. 2014. № 1. С. 188–194.

205. Смичок Є. М. Динамічність розвитку судових доктрин при вирішенні податкових спорів. *Науковий вісник публічного і приватного права*. 2021. № 1. С. 118–123.

206. Смичок Є. М. Доказування при вирішенні податкових спорів. *Держава та регіони*. Серія: Право. 2020. № 4. С. 119–124.

207. Смичок Є. М. Досудовий порядок вирішення податкових спорів. *Право і суспільство*. 2012. № 6. С. 77–82.

208. Смичок Є. М. Презумпція правомірності рішень платника податків в практиці адміністративних судів. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2020. № 3. С. 54–58.

209. Смичок Є.М. Теоретичні уявлення про статичність та взаємопов'язаність судових доктрин із вирішення податкових спорів. *Право і суспільство*. 2020. № 3. С. 266–270.

210. Соколов А. А. Теория налогов. Москва: ООО «ЮрИнфоР – Пресс», 2003. 506 с.

211. Стоян Ю. С. Правове регулювання податку на прибуток підприємств в Україні: дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2017. 196 с.

212. Стріяшко Г. М. Щодо прав і обов'язків податкового агента та представника при адмініструванні податків. *Фінансове право*. 2013. № 1 (23). С. 23–25.

213. Теленик С. С., Смичок Є. М. Податкові розслідування – перспективне явище вітчизняного податкового адміністрування. *Юридична газета*. 5 травня 2021. URL: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/podatkova-praktika/podatkovi-rozsliduvannya--perspektivne-yavishche-vitchiznyanogo-podatkovogo-administruvannya.html> (дата звернення: 03.11.2022).

214. Теремецький В. І. Податкові правовідносини в Україні: монографія. Харків: Диска плюс, 2012. 648 с.

215. Тильчик В. В. Поняття і суть податкових спорів між органами державної податкової служби та платниками податків. *Часопис Київського університету права*. 2010. № 3. С. 110–114.

216. Тильчик В. В. Спори у сфері публічно-правових відносин як предмет судової адміністративної юрисдикції: на шляху до систематизації теоретичних підходів. *Юридичний бюлетень*. 2018. Вип. 7. Ч. 2. С. 163–175.

217. Товкун Л. В. Поняття й особливості податкових правовідносин. *Проблеми законності*. 2010. Вип. 111. С. 162–172.

218. Усенко Є. А. Правове регулювання процедур вирішення податкових спорів : дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2010. 199 с.

219. Федорчук О. М. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку: дис. ... канд. юрид. наук. Острог, 2003. 236 с.
220. Фоміна Г. В. Правовий статус юридичних осіб-платників податків: дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2015. 189 с.
221. Хатнюк Н. С. Правові засади оптимізації податкових відносин в Україні. *Науковий вісник публічного та приватного права*. Київ: Науково-дослідний інститут публічного права, 2016. Вип. 5. С. 230–234.
222. Хатнюк Н. С. Система податкових правовідносин: проблеми теорії та практики правового забезпечення: монографія. Київ, 2018. 464 с.
223. Хохуляк В. В. Забезпечення єдності судової практики розгляду податкових спорів у призмі реалізації принципу юридичної визначеності. *Фінансове право в умовах цифрової трансформації*: колективна монографія / за заг. ред. Т. А. Латковської. Чернівці: Технодрук, 2021. С. 128–142.
224. Худяков А. И. Налоговое право Республики Казахстан. Общая часть: учеб. Алматы: Норма-К. 2003. 512 с.
225. Цивільний кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 435-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 40. Ст. 356. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (дата звернення: 03.10.2021).
226. Чинчин М. М. Правові основи податкового адміністрування в Україні: дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2013. 203 с.
227. Шевцова Н. В. Диспозитивність та офіційність при вирішенні податкових спорів в адміністративному судочинстві України: дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2011. 216 с.
228. Шевчук А. В. Самозанятость в информационной экономике: основные понятия и типы. *Экономическая социология*. 2008. Т. 9. № 1. С. 51–64.
229. Шишов О. О. Форми захисту прав платників податків. *Молодий вчений*. 2015. № 2 (17). С. 221–225.

230. Шорохова Ю. С. Платник податку на прибуток, поняття, види та класифікація. *Удосконалення місцевого самоврядування в контексті конституційної реформи: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Полтава, 27 черв. 2013 р.)*. Полтава. 2013. С. 161–162.

231. Шульга Т. М., Литвиненко Д. О. Взаємовідносини держави та платників податків у податкових правовідносинах. *Експерт: парадигми юридичних наук і державного управління: електронне наукове видання: збірник*. № 2 (14). 2021. С. 153–159.

232. Юхтенко Л. Р. Адміністративно-правові засади вирішення спорів, що впливають з публічно-правових відносин, у досудовому порядку: дис. ... докт. філософії. Запоріжжя, 2020. 221 с.

233. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах. Москва: Статут, 2002. 555 с.

234. Fiscal Code of Germany in the version promulgated on 1 October 2002 (Federal Law Gazette [Bundesgesetzblatt] I p. 3866; 2003 I p. 61), last amended by Article 9 of the Ordinance of 21. July 2012 (Federal Law Gazette I p. 1566). URL: http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p0209 (дата звернення: 07.07.2022).

235. Horbalinskiy V., Leshchenko O., Mashchenko O., Leheza Y., Prymakov K. Ways to protect the rights of individuals in administrative proceedings: legal regulation and international experience international experience. *CUESTIONES POLÍTICAS*. 2023. Vol. 41. № 77. P. 325–334.

236. Kasianenko L. M., Atamanchuk N. L., Boiko-Slobozhan O.O., Shakirova O. V., Danilov S. O. Subjects of Tax Relations: Features of Legal Status and Classification. *Journal of Advanced Research in Law and Economics*. 2019. Vol. X. 7 (45). P. 2024–2031. URL: <https://journals.aserspublishing.eu/jarle/article/view/4986> (дата звернення: 13.03.2023).

237. Leheza Y., Mashchenko O., Pokataiev P. La esencia de las relaciones públicas en el derecho administrativo moderno. *Ratio Juris UNAULA*. Vol. 18. №36.

URL: <https://publicaciones.unaula.edu.co/index.php/ratiojuris/article/view/1522>
(дата звернення: 30.07.2023).

ДОДАТОК

Додаток А

**СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ ТА
ВІДОМОСТІ ПРО АПРОБАЦІЮ РЕЗУЛЬТАТІВ ДИСЕРТАЦІЇ*****Наукові праці, що відображають основні результати дисертації:***

1. Бабенко К.П. Диференціація податкових процедур за характером податкового обов'язку. *Юридичний бюлетень*. 2023. Вип. 29. С. 169–175.
2. Бабенко К.П. Конструкції системного узгодження матеріального та процедурного аспектів у податковому регулюванні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. № 7. С. 231–234.
3. Бабенко К.П. Місце та роль суду в процесі вирішення податкових спорів. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2023. № 2. С. 89–93.

Наукові праці, що засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

1. Бабенко К.П. Податкові процедури як новий вид фінансово-правової дисципліни. *Вороновські читання (Фінансово-правові дисципліни: сучасні погляди на розмежування та інтеграцію)*: збірник статей, доповідей та тез учасників міжнар. наук.-практ. конф. (м. Харків, 5-6 жовтня 2020 р.). Харків, 2020. С. 5–10.
2. Бабенко К.П. Диференційні критерії у системі податкових процедур. *Теоретичні та практичні проблеми правового регулювання суспільних відносин*: матеріали наук.-практ. конф. (м. Харків, 4-5 лютого 2022 р.). Харків, 2022. С. 22–25.
3. Бабенко К.П. Особливості суду в процесі вирішення податкових спорів. *Роль права та закону в громадянському суспільстві*: матеріали наук.-практ. конф. (м. Харків, 18-19 лютого 2022 р.). Харків, 2022. С. 54–57.