



## ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН: СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ УДОСКОНАЛЕННЯ □

ХАТНЮК Наталія Сергіївна - кандидат юридичних наук, доцент кафедри фінансового права ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

УДК 347.73

*Стаття посвячена дослідженню основних теоретико-правових положень правового регулювання податкових правових відносин в Україні. Проведен аналіз основних нормативно-правових актів, що регулюють податкову сферу. Автор акцентує увагу на необхідності однозначної трактування податкових правових норм учасниками податкових правових відносин.*

**Ключевые слова:** правовое регулирование податковых правовых отношений, налоговые правовые нормы, Налоговый кодекс Украины, нормативно-правовые акты в сфере налогообложения.

### Постановка проблеми

Удосконалення правового регулювання податкових правових відносин набуває особливої актуальності на сучасному етапі завдяки процесам євроінтеграції, пріоритетності прав платників податків, необхідності збалансування інтересів учасників податкових правових відносин та пошуком ефективних механізмів своєчасного формування публічних грошових фондів.

### Стан дослідження

Проблеми правового регулювання та пошуку шляхів удосконалення реалізації податкових правових відносин досліджувались у наукових працях таких учених, як: Білецької Г.М., Дайнеки В.Ф., Дубинецької П.П., Ільяшенко В.А., Кармаліти М.В., Кондратенко М.Б., Кривенко Д.В., Куц М.О., Мірошника В.В., Полагнюка Ю.В., Політи-

ло В.Я., Сибірянської Ю.В., Трофімової Л.В. та інших.

Саме тому **метою** статті є теоретичне дослідження правового регулювання податкових правових відносин та шляхи його вдосконалення.

### Виклад основного матеріалу

Важливою передумовою своєчасності та повноти формування публічних грошових фондів є однозначне трактування податкових правових норм як платниками податків, так і державою в особі контролюючого органу. Саме тому в українській правовій царині податкові правові норми, що є джерелом податкових правових відносин, закріплені в нормативно-правових актах, чітко структуровані та ієрархічні.

Правове регулювання податкових правових відносин визначається Конституцією України, Податковим кодексом України, Митним кодексом України, чинними міжнародними договорами, що регулюють питання оподаткування і згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, спеціальними законами стосовно регулювання окремих питань у сфері оподаткування. Всі підзаконні нормативно-правові акти повинні їм відповідати та лише деталізувати окремі положення.

Конституція України визначає загальні засади та принципи правового регулювання податкових правових відносин. Так, стаття 67 Конституції України зобов'язує

кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, визначених законом [6]. Більш детальні положення оподаткування визначаються Податковим кодексом України, прийняття якого в 2010 році впорядкувало окремі податкові правові норми, які були розрізнені у великій кількості нормативно-правових актів. Специфічність правового регулювання податкових правових відносин полягає в тому, що вони виникають, змінюються та припиняються на підставі різноманітних юридичних фактів, що відображають податкову правову дійсність. Наприклад, з моменту народження людини, яка автоматично стає платником податку на доходи фізичних осіб за умови отримання оподатковуваних доходів, до її смерті, коли платник такого податку зникає.

Саме тому існує значна кількість законів, наказів, роз'яснювальних листів, що регламентують податкові правові відносини, але провідним нормативно-правовим документом у галузі податкових правовідносин являється Податковий кодекс України. Він закріплює основні засади податкового законодавства України, поняття та види податків і зборів, права та обов'язки платників податків і контролюючого органу, строки сплати податків, податковий обов'язок та інше. Так, П.П. Дубинецька зазначає, що головним швидким результатом податкової реформи було значне зростання надходжень до бюджету у перший рік після впровадження Податкового кодексу України (з 1 січня 2011 року) [2, с. 8]. Таким чином, саме повнота формування бюджетів усіх рівнів стала визначальним чинником доцільності кодифікації податкового законодавства в Україні.

Принципи, на яких ґрунтується податкове законодавство України, згідно зі статтею 4 Податкового кодексу України, визначено: загальність оподаткування; рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; презумпція правомірності рішень платника податку; фіскальна достатність; соціальна справедливість; економічність та нейтральність опо-

даткування; стабільність; рівномірність та зручність сплати; єдиний підхід до встановлення податків та зборів [10]. Статтями 9, 10 Податкового кодексу України регламентовано склад загальнодержавних та місцевих податків і зборів. У той же час, правові відносини, що виникають у процесі виконання бюджетів регулюються Бюджетним кодексом України [1]. Так, безповоротні надходження у вигляді податків і зборів належать до доходів Державного бюджету України, за винятком тих, що закріплені за місцевими бюджетами. Наприклад, згідно з частиною другої статті 29 Бюджетного кодексу України загальний фонд Державного бюджету України формується за рахунок 90 відсотків податку на прибуток підприємств; податку на додану вартість; 50 відсотків рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів у частині деревини, заготовленої в порядку рубок головного користування; 50 відсотків рентної плати за спеціальне використання води (крім рентної плати за спеціальне використання води водних об'єктів місцевого значення); акцизного податку та інших доходів [1]. Крім того, перелік джерел надходжень Державного бюджету України та місцевих бюджетів визначається конкретними законами про бюджети на відповідний рік.

Згідно з пунктом 63.2 статті 63 Податкового кодексу України всі платники податків повинні стати на облік або бути зареєстрованими в контролюючому органі. Порядок обліку платників податків і зборів визначається Податковим кодексом України та з метою практичного застосування роз'яснюється Наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1588 [17]. Для юридичних осіб і фізичних осіб-підприємців постановка на облік відбувається автоматично після їх державної реєстрації. Реєстрація фізичних осіб здійснюється шляхом включення відомостей про них до Державного реєстру фізичних осіб – платників податків. Облік платників податків в органах Державної фіскальної служби України ведеться за податковими номерами, а саме: для юридичних осіб та відокремлених підрозділів юридичних осіб резидентів та нерезидентів згідно з кодом Єдиного державного реєстру

підприємств та організацій України; для фізичної особи згідно реєстраційного номеру облікової картки платника податків.

За результатами звітного податкового періоду платники податків відповідно до вимог Податкового кодексу України подають податкові декларації, в яких зазначають показники результатів фінансово-господарської діяльності та самостійно обчислюють суму податкових зобов'язань до сплати. При цьому, в електронному вигляді за умови реєстрації електронного цифрового підпису підзвітних осіб подають податкову звітність великі та середні платники податків, а також платники податку на додану вартість.

Правові відносини, що виникають у процесі створення, одержання, передавання, зберігання, оброблення тощо електронних документів, регулюються Законом України „Про електронні документи та електронний документообіг” [27], а правові відносини стосовно використання електронного цифрового підпису - Законом України „Про електронний цифровий підпис” [26]. Платники податків мають право самостійно визначити програмний продукт по формуванню та подачі звітності в електронному вигляді. У той же час, включення платника податків до системи електронної звітності здійснюється на підставі договору про електронну звітність, укладеного з органами Державної фіскальної служби України.

Враховуючи те, що кінцевою метою динаміки податкових правовідносин є рух коштів від платника податків до бюджету, у випадках, визначених статтею 58 Податкового кодексу України, контролюючий орган самостійно розраховує належну до сплати платнику податків суму податкового зобов'язання та надсилає або вручає йому податкове повідомлення-рішення, що містить підстави такого нарахування, суму грошового зобов'язання, суму зменшеного (збільшеного) бюджетного відшкодування по податку на додану вартість; граничні строки сплати податкового зобов'язання; попередження стосовно недотримання термінів сплати податкового зобов'язання; граничні строки оскарження податкового повідомлення-рішення. З метою вдосконалення правового регулювання податкових пра-

вових відносин, пов'язаних з винесенням податкового повідомлення-рішення контролюючим органом, затверджений наказ Міністерства фінансів України про Порядок надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків [18].

У разі несплати платником податків узгодженої суми податкового зобов'язання в строки, визначені законодавством, та за умови перевищення суми податкового боргу у розмірі понад двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, контролюючий орган надсилає (вручає) платнику податків податкову вимогу. Згідно з Порядком направлення податкових вимог платникам податків, затвердженого наказом Міністерства доходів і зборів України, податкові вимоги формуються автоматично на підставі даних інформаційної системи [19].

Висока ефективність динаміки податкових правових відносин пов'язана з процесами пошуку, збору, обробки, зміни, використання, знищення податкової інформації, захистом персональних даних платників податків та інше. Як вважає В.Я. Політило, податкова інформація становить відомості та дані, що створені чи отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності й необхідні для реалізації покладених на контрольні органи завдань і функцій у порядку, установленому Податковим кодексом України [11, с.149]. Податкові правові відносини щодо використання податкової інформації регулюються Законом України „Про інформацію” [24], Законом України „Про захист персональних даних” [21], „Про звернення громадян” [22], „Про доступ до публічної інформації” [12]. Інформаційні бази фіскальної служби зберігають та опрацьовують податкову інформацію з метою її використання при здійсненні контрольно-перевірочної роботи. Податкова інформація є підставою для висновків, що зазначаються посадовими особами в актах документальних перевірок. Правові вимоги складання таких документів регламентуються Порядком оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та

іншого законодавства платниками податків – юридичними особами та їх відокремленими підрозділами [20].

Статтею 111 Податкового кодексу України передбачено, що за порушення вимог законів з питань оподаткування та іншого законодавства платники податків можуть бути притягнуті до юридичної відповідальності, а саме: фінансової, адміністративної та кримінальної. Фінансова відповідальність застосовується до платників податків у вигляді штрафних санкцій та пені. На думку Д.В. Кривенко, на законодавчому рівні суб'єктом адміністративної відповідальності визнається лише фізична особа, більше того деякі зарубіжні та вітчизняні вчені вказують на неможливість визначення вини юридичної особи за здійснення адміністративного правопорушення [7, с. 271]. Кодекс України про адміністративні правопорушення передбачає адміністративну відповідальність платників податків за: порушення ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків ( стаття 166-1), неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів) (стаття 166-2), невиконання законних вимог посадових осіб органів доходів і зборів (стаття 166-3), порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи (стаття 166-4) [9]. Ухилення платниками податків від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) призводить до розвитку негативних наслідків у соціальній сфері та економіці країни. Саме тому, коли в особи присутній умисел щодо невиконання (або виконання не в повному обсязі) податкового обов'язку, застосовується кримінальна відповідальність на підставі статті 212 Кримінального кодексу України [8].

Фінансово-господарська діяльність платників податків передбачає безготівкові та готівкові розрахунки зі своїми контрагентами (покупцями). Спеціальні нормативно-правові документи впорядковують такі податкові правові відносини. Так, Закон України „Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг” [13] врегульовує

застосування суб'єктами господарювання реєстраторів розрахункових операцій при продажу товарів (наданні послуг) у відповідних сферах, а також операції з приймання готівки для подальшого її переказу. З метою удосконалення проведення платниками податків готівкових розрахунків, Постановою Національного банку України „Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні” [14] визначено даний порядок.

Правове регулювання економічних відносин платників податків з суб'єктами господарювання зарубіжних країн здійснюється на підставі Закону України „Про зовнішньоекономічну діяльність” [23]. У той же час право ведення платниками податків певних видів господарської діяльності передбачає наявність запису в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань, тобто, отримання на платній основі відповідної ліцензії, що регламентується Законом України „Про ліцензування видів господарської діяльності” [25].

На думку більшості вітчизняних науковців-правників, актуальним для України є постійний діалог законодавчої та виконавчої влади з платниками податків, який надавав би можливість вивільнення фінансових ресурсів суб'єктів господарювання шляхом зниження податкового навантаження. Так, Ю.В. Сибірянська, М.Б. Кондратенко зазначають, що для отримання позитивних економічних наслідків вносити кардинальні зміни в законодавство і запроваджувати нові податки не потрібно. Достатньо ввести, нарешті, у дію передбачені ПКУ всі види податкових платежів, а також вдосконалити механізм адміністрування існуючих, зокрема диференціювати ставки оподаткування [29, с. 283].

З метою впорядкування податкових правовідносин у сфері справляння податку на додану вартість запроваджена система електронного адміністрування, що регулюється Постановою Кабінету Міністрів України „Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість” [3]. У той же час механізм електронного адміністрування реалізації пального передбаче-

ний Постановою Кабінету Міністрів України „Деякі питання електронного адміністрування реалізації пального” [4]. Дані системи сприяють виявленню податкових правопорушень на первинних етапах фінансово-господарських операцій платників податків, проведенню превентивних заходів посадовими особами контролюючого органу.

Стаття 226 Податкового кодексу України містить положення, які вимагають здійснювати маркування алкогольних та тютюнових виробів, що вироблені або ввезені в Україну, шляхом наклеювання на них марок акцизного податку. Ці марки легалізують даний товар, засвідчують сплату акцизного податку та належать до документів суворої звітності. Податкові правові відносини, що пов'язані зі спеціальними знаками для маркування алкогольних та тютюнових виробів, упорядковуються на підставі Постанови Кабінету Міністрів України „Про затвердження Положення про виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів” [15]. Механізм здійснення контролю представниками контролюючих органів на акцизних складах, де проводяться платниками податків операції зі спиртом етиловим, горілкою та лікєро-горілочаними виробами, та на податкових постах на території підприємств, регламентується Наказом Міністерства фінансів України „Про затвердження Порядку роботи представників контролюючих органів на акцизних складах та податкових постах, що утворюються на території підприємств, де виробляється продукція з використанням спирту етилового та біоетанолу, які отримуються за нульовою ставкою акцизного податку” [16].

Податок на майно відповідно до вимог статті 265 Податкового кодексу України складається з транспортного податку; плати за землю; податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Плата за землю включає земельний податок та орендну плату за землю. Податкові правові відносини пов'язані з платою за землю регулюються Земельним кодексом Укра-

їни [5] та Законом України „Про оренду землі” [28].

Всього в рамках даної статті було коротко розглянуто 25 нормативно-правових актів, у тому числі Конституція та Кодекси України. Ці документи здійснюють правове регулювання податкових правових відносин та, загалом, сфери оподаткування.

Окремо слід виділити Конституцію України та Податковий кодекс України, що є основоположними та визначаючими. Інші нормативно-правові акти лише деталізують їх положення у своїх напрямках правового регулювання.

Враховуючи те, що питання оподаткування тісно переплітаються з усіма сферами правової дійсності українського суспільства, цілком логічно, коли правове регулювання податкових правових відносин відображено у великій кількості нормативно-правових актів. У той же час велика кількість правових джерел ускладнює розуміння окремих податкових правових норм та може сприяти неоднозначному їх трактуванню як платниками податків, так і посадовими особами контролюючого органу.

### Висновки

Підсумовуючи результати проведених у статті теоретичних досліджень правового регулювання податкових правових відносин, на нашу думку, дозволяє зробити наступні висновки.

Визнати пріоритетними напрямками досліджень розвитку та систематизації правової науки у сфері оподаткування: правові аспекти і проблеми формування державної податкової політики з метою збалансування інтересів учасників податкових правових відносин; методологію досліджень правового регулювання податкових правових відносин; правові засади забезпечення динаміки податкових правових відносин (об'єкти та суб'єкти податкових правовідносин, індикатори наповнення публічних грошових фондів); основи нормотворчої діяльності; - принципи, механізми правового регулювання податкових правових відносин та проблеми їх реалізації з урахуванням євроінтеграційних процесів.

**Література**

1. Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 року [ Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
2. Дубинецька П.П. Податкове регулювання в системі управління національним господарством автореф. дис... канд. юрид. наук: 08.00.03 / П.П. Дубинецька; Львівський національний університет імені Івана Франка. – Львів, 2015. – 20 с.
3. Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість : Постанова Кабінету Міністрів України від 16 жовтня 2014 р. № 569 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon3.rada.gov.ua/laws/show/569-2014>.
4. Деякі питання електронного адміністрування реалізації пального : Постанова Кабінету Міністрів України від 24 лютого 2016 р. № 113 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon2.rada.gov.ua/laws/show/113-2016п>.
5. Земельний кодекс України від 25 жовтня 2001 року [ Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
6. Конституція України від 28 червня 1996 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141; 2011. – № 10. – Ст. 68.
7. Кривенко Д.В. Щодо категорії вини при кваліфікації дій юридичної особи – платника податків як суб'єкта адміністративної відповідальності / Д.В. Кривенко // Право і суспільство. – 2013. – № 6.2. – С. 268-271.
8. Кримінальний кодекс України від 5 квітня 2001 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 25-26. – Ст. 131.
9. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 7 грудня 1984 року [ Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
10. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року [ Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
11. Політило В.Я. Інституційний механізм забезпечення права на доступ до податкової інформації / В.Я. Політило // Право і суспільство. – 2015. – № 5.2(2). – С. 148-154.
12. Про доступ до публічної інформації : Закон України від 13 січня 2011р. № 2939-

VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 32. – Ст. 314.

13. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг : Закон України від 6 липня 1995 р. № 265/95-ВР [ Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon2.rada.gov.ua/laws/show/265/95-вр>.

14. Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні : постанова Національного банку України від 15 грудня 2004 р. № 637 зареєстрована в Міністерстві юстиції України 13.01.2005 року за № 40/10320 [ Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0040-05>.

15. Про затвердження Положення про виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів : Постанова Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 р. № 1251 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1251-2010-п>.

16. Про затвердження Порядку роботи представників контролюючих органів на акцизних складах та податкових постах, що утворюються на території підприємств, де виробляється продукція з використанням спирту етилового та біоетанолу, які отримуються за нульовою ставкою акцизного податку : наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 року № 9, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 14.02.2015 року за № 155/26600 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0155-15>.

17. Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів : наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011 року № 1588, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 29.12.2011 року за № 1562/20300 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11>.

18. Про затвердження Порядку надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків : наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2015 року № 1204, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 22.01.2016

**АНОТАЦІЯ**

Стаття присвячена дослідженню основних теоретико-правових положень правового регулювання податкових правових відносин в Україні. Проведено аналіз основних нормативно-правових актів, що регулюють податкову сферу. Автор акцентує увагу на необхідності однозначного трактування податкових правових норм учасниками податкових правовідносин.

**Ключові слова:** *правове регулювання податкових правових відносин, податкові правові норми, Податковий кодекс України, нормативно-правові акти у сфері оподаткування.*

**SUMMARY**

The article investigates the basic theoretical and legal provisions of legal regulation of tax legal relations in Ukraine. The analysis of the main regulatory legal acts regulating the tax field. The author emphasizes the need for unambiguous interpretation of tax legal norms participants of tax relations.

**Keywords:** *legal regulation of tax relations, tax law, the Tax Code of Ukraine regulations in the field of taxation.*

року за № 124/28254 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0124-116>.

19. Про затвердження Порядку направлення податкових вимог платникам податків : наказ Міністерства доходів і зборів України від 10.10.2013 року № 576, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 31.10.2013 року за № 1840/24372 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1840-113>.

20. Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків – юридичними особами та їх відокремленими підрозділами : наказ Міністерства фінансів України від 20.08.2015 року № 727, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 26.10.2015 року за № 1300/27745 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1300-15>.

21. Про захист персональних даних : Закон України від 10 червня 2010 р. № 2297-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 34. – Ст. 481.

22. Про звернення громадян : Закон України від 2 жовтня 1996 р. № 393/96 – ВР

// Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 47. – Ст. 256.

23. Про зовнішньоекономічну діяльність : Закон України від 16 квітня 1991 р. № 959-XII [ Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon3.rada.gov.ua/laws/show/959-12>.

24. Про інформацію: Закон України від 2 жовтня 1992 р. № 2657-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 48. – Ст. 650.

25. Про ліцензування видів господарської діяльності : Закон України від 2 березня 2015 р. № 222-VIII [ Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon2.rada.gov.ua/laws/show/222-19>.

26. Про електронний цифровий підпис : Закон України від 22.05.2003 № 852-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 36. – Ст. 276.

27. Про електронні документи та електронний документообіг : Закон України від 22.05.2003 № 851-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 36. – Ст. 275.

28. Про оренду землі : Закон України від 6 жовтня 1998 р. № 161-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1998. – № 46-47. – Ст. 280.

29. Сибірянська Ю.В., Кондратенко М.Б. Нова модель податкової системи України: перерозподіл податкового навантаження / Ю.В. Сибірянська, М.Б. Кондратенко // Бізнес Інформ. – 2014. – № 7. – С. 276-283.