

НАЦІОНАЛЬНИЙ ЮРИДИЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
імені ЯРОСЛАВА МУДРОГО

КАФЕДРА ФІНАНСОВОГО ПРАВА

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

# **ПОДАТКОВЕ ПРАВО УКРАЇНИ**

Підручник

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

Харків  
«Право»  
2019

УДК 336.22

П44

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

**Рецензенти:**

*Л. М. Касьяненко* – доктор юридичних наук, професор, завідувач кафедри фінансового права Університету державної податкової служби України;

*Л. А. Савченко* – доктор юридичних наук, професор, заслужений діяч науки і техніки України, віце-президент з наукових та юридичних питань Київського міжнародного університету;

*О. В. Солдатенко* – доктор юридичних наук, професор, провідний науковий співробітник Військового інституту Київського національного університету імені Тараса Шевченка

**Авторський колектив:**

*Д. О. Білінський* – § 1 розд. 2 (у співавт. з *М. П. Кучерявенком*); *І. М. Бондаренко* – § 1, 2 розд. 18; *О. О. Головашевич* – розділи 6, 11, 12; *М. І. Дамірчєв* – § 4 розд. 2; *П. М. Дуравкін* – розд. 8; *Д. А. Кобильнік* – розділи 20, 21; *А. М. Котенко* – розд. 19; *І. С. Криницький* – § 3 розд. 18; *М. П. Кучерявенко* – § 1, 2, 3, 4, 5, 7 розд. 1, § 1 (у співавт. з *Д. О. Білінським*), 2, 3 розд. 2, розділи 3, 4, 5, 10, 15; *Н. А. Маринів* – розд. 7; *Є. М. Смичок* – § 6 розд. 1, розділи 9, 13, § 8, 10 розд. 14; *Л. В. Товкун* – § 1, 2, 3, 4, 5 розд. 14; *М. С. Шаренко* – § 6, 7, 9, 11 розд. 14; *Т. М. Шульга* – розділи 16, 17

**Податкове право України : підручник / [О. О. Головашевич, П44 А. М. Котенко, Є. М. Смичок та ін.]; за ред. М. П. Кучерявенка, Н. А. Маринів. – Харків : Право, 2019. – 440 с.**

ISBN 978-966-937-649-7

У підручнику на основі системного аналізу розкрито зміст основних понять та категорій, які застосовуються при регулюванні оподаткування. На підставі чинного законодавства висвітлено найактуальніші питання діяльності держави та органів місцевого самоврядування в галузі правового регулювання оподаткування в Україні. Особливу увагу приділено кожному з інститутів податкового права.

Для викладачів і студентів юридичних і економічних вищих навчальних закладів, працівників фінансових органів, практичних працівників підприємств та організацій.

**УДК 336.22**

ISBN 978-966-937-649-7

© Головашевич О. О., Котенко А. М.,  
Смичок Є. М. та ін., 2019

© Видавництво «Право», 2019

# ЗАГАЛЬНА ЧАСТИНА

## Розділ 1

### Податкове право в системі права

#### § 1. Податкове право як підгалузь фінансового права

Для галузі фінансового права характерний набір інститутів, що забезпечує всі сторони та елементи юридичного режиму руху державних коштів. Необхідно, звісно, ураховувати, що інститути фінансового права передбачають цілісне регулювання тільки в рамках галузі і мають спеціалізований характер стосовно певної групи правових норм. Галузь фінансового права охоплює весь комплекс норм, які регулюють відносини, що становлять предмет фінансового права, і забезпечують правове регулювання руху державних коштів. Кожний з інститутів реалізує більш вузькі цілі.

Юридичні норми утворюють галузь права не безпосередньо, а через підгалузі та інститути. Формування галузі може охоплювати декілька ступенів (інститут – складний інститут – підгалузь – галузь). Так, податкове право займає чітко виражене проміжне становище. З одного боку, до нього входять інститути більш вузької групи відносин (інститут місцевих податків і зборів, оподаткування юридичних осіб тощо), а з другого – підгалузь податкового права є одним з елементів, що утворює цілісну галузь фінансового права.

Якщо виходити з визначення галузі права, то це насамперед відносно замкнута частина системи права, яка включає сукупність норм, що регулюють суспільні відносини у певній сфері діяльності людей, і характеризується принциповою своєрідністю. Саме замкнутою частиною системи права виступає фінансове право, тоді як податкове право не можна розглядати як відокремлену частину системи права: як специфічну – так, але не більше.

Норми податкового права зумовлені публічною, тобто загально-визначальною для країни діяльністю, а саме діяльністю зі справляння податкових платежів для загальнодержавних потреб, утримання державних органів та їх матеріально-фінансового забезпечення. Це стосується діяльності не тільки органів влади, а й органів, які здійснюють її відповідно до Конституції України. У перебігу цієї діяльності формується система бюджетів, що зосереджує кошти для потреб загального значення.

Такий же публічний характер має й діяльність органів місцевого самоврядування зі справляння податкових платежів. Вона спрямована на задоволення місцевих інтересів, які мають загальне значення для даної території, забезпечує формування муніципальних коштів. Отже, публічний характер мають і норми права, що регулюють відносини з приводу встановлення податків органами місцевого самоврядування та їх справляння в місцеві бюджети. Відповідно всі ці відносини є владно-майновими.

Податкове право являє собою підгалузь фінансового права, що регулює основи дохідної частини бюджетів і включає самостійні базові інститути оподаткування (інститут оподаткування фізичних осіб, інститут місцевих податків та зборів, інститут податкової відповідальності та ін.).

Таким чином, податкове право:

- присвячено певному предмету – різновиду відносин, що складаються із приводу встановлення, сплати та стягнення податків і зборів, їх зміни та скасування;
- регулює суспільні відносини щодо встановлення і справляння податкових платежів, їх зміни та скасування. Розподіл і використання бюджетних коштів лежать за рамками податкових відносин, як і питання встановлення і стягнення неподаткових платежів та інших державних зборів;
- установлює обов'язок юридичних і фізичних осіб щодо сплати податків та зборів, а також регламентує процедуру обчислення і сплати податків та зборів, порядок здійснення податкового контролю і застосування заходів відповідальності за порушення податкового законодавства;
- виступає як підгалузь, що охоплює сукупність своєрідних фінансово-правових норм. Ця специфіка передбачає аналіз відносин, які

охоплюють рух грошових коштів від платників у відповідні фонди (бюджети) у формі податкових платежів.

Іншими словами, якщо предмет фінансового права охоплює відносини, пов'язані з рухом публічних коштів, то податкове право виділяє тільки відносини з односпрямованого руху грошових коштів знизу вгору – від платників до бюджетів у формі податків та зборів. Специфічним є і метод правового регулювання, що має яскраво виражений імперативний характер.

Взаємодіючи з усіма інститутами фінансового права (особливості механізму оподаткування характерні і для регулювання банківської діяльності, і для страхування, і для ринку цінних паперів), податкове право тісно пов'язане з деякими з них<sup>1</sup>; насамперед з бюджетним правом (оскільки саме податки становлять основу надходжень дохідної частини бюджету, і складно уявити механізм державних доходів без податкових платежів); інститутом фінансового контролю (який включає сукупність норм, що регулюють діяльність податкових органів). Крім того, деякі органи фінансового контролю здійснюють свої повноваження через податкові адміністрації та інші податкові органи.

Податкове право охоплює досить широку сукупність фінансово-правових норм, об'єднаних у певну систему, поділену на групи, які характеризуються специфічними особливостями, логічною структурою. Отже, система податкового права являє собою об'єктивну сукупність фінансово-правових норм, які зумовлюють внутрішню побудову податкового права, зміст та особливості розміщення його інститутів.

Суттєві якості системи податкового права виділяють його характеристики, що розкривають нормативну форму впорядкування, організації та розвитку суспільних відносин.

Нормативність, виступаючи узагальнюючою характеристикою соціальних норм, передбачає відмінну рису її вияву саме в середовищі правових норм. Останні мають переважно представницько-зобов'язальний характер<sup>2</sup>, спрямований на реалізацію взаємопов'язаних

---

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

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

прав і обов'язків учасників податкових правовідносин. Регулюючи поведінку людей у сфері оподаткування, податково-правова норма закріплює взаємопов'язані права і обов'язки учасників відносин, дає їм можливість учиняти дії, спрямовані на виконання безумовного податкового обов'язку.

*Значущість.* Визначається вкоріненням податкового права у свідомості, загальноновизнаною обов'язковістю, що спирається як на свідомість необхідності і правильності, так і на страх перед засобами примусового забезпечення. Значущість податкового права характеризується ще й фактичною необхідністю правової регламентації відносин, що формують фінансові основи існування самої держави і забезпечують реалізацію її завдань та функцій.

*Стабільність.* Стабільність податково-правової норми виражається в логічності, послідовності законодавця, спрямованих на закріплення, здійснення та забезпечення основних правових приписів, що пов'язані з виконанням податкового обов'язку. Стабільність податкового права нерозривно пов'язана із станом законодавства, систематизацією нормативно-правових актів, що гарантує існування їх як системи логічних, послідовно взаємопов'язаних приписів.

*Формальна визначеність.* Така характеристика податкового права передбачає конкретизацію, чітке позначення обставин, що породжують правові наслідки. Це передбачає як виділення конкретного об'єкта регулювання, учасників відносин, так і характеристику наслідків правових приписів. В умовах податково-правового регулювання основний акцент робиться на реалізацію абсолютної визначеності, що характеризує саме імперативні норми, які закріплюють реалізацію податкового обов'язку і, звичайно, гарантують державний інтерес.

*Системність.* Характеризує встановлення певної системи зв'язку між податково-правовими нормами, в умовах якої вони формуються, у логічно впорядковані і взаємопов'язані блоки, що являють собою єдине ціле тільки як внутрішні елементи системи податкового права. При цьому взаємний зв'язок передбачає внутрішню опосередкованість податково-правових норм, коли наявність одних передбачає існування та реалізацію інших (наприклад, неможливо визначити поняття платника конкретного виду податку або збору без норми, що закріплює родову категорію платника податків), а порушення будь-якої норми із

цієї загальної сукупності обов'язково тягне за собою застосування примусових заходів.

*Установлення й охорона державою.* Принциповою ознакою сукупності податково-правових норм є офіційне встановлення (санкціонування або створення) таких норм державою та охорона їх державним примусом<sup>1</sup>. Обов'язковість податково-правових норм передбачає два аспекти. З одного боку, йдеться про здійснення безумовного імперативного податкового обов'язку, якому державою надається першочергове значення з огляду на конституційне закріплення його основ у ст. 67 Конституції України. З другого боку, це звичайно можливість і необхідність державного захисту податково-правової норми, фактично обов'язковість застосування заходів державного примусу в разі вчинення протиправних діянь.

*Правосуддя.* Якісною ознакою податкового права є забезпеченість поряд з охороною цих правових норм також процесуально врегульованої системи правосуддя. Право за своїм змістом передбачає можливість діяльності безстороннього арбітра, який вирішує спори. Здійснення правосуддя передбачає забезпеченість правового регулювання і специфічної сукупності процесуальних норм, формування в рамках складного інституту податкового права сукупності податкових процесуальних норм, що визначають характер податкових спорів, компетенцію суду, підстави звернення до нього, права і обов'язки учасників процесу, стадії розгляду справи, порядок винесення і виконання рішення.

Системна цілісність податкового права виражається в конструкції підгалузі. Конструкція, являючи собою взаємопов'язане розташування внутрішніх складових частин і елементів, логіку і спосіб їх поєднання та взаємодії, лежить в основі побудови складного інституту податкового права. Юридична конструкція багатьох правових інститутів є традиційною і припускає виділення загальних, особливих, спеціальних інститутів. Але ця подібність не виключає особливого характеру відносин, які регулюються даною сукупністю норм, особливих галузевих та інституціональних принципів, виходячи з яких здійснюється це регулювання. Тому подібність структури інститутів не означає й однопорядковість, якісну єдність різногалузевих інститутів, що входять у такі утворення.

---

<sup>1</sup> Лейст О. Э. Сущность права. Проблемы теории и философии права. С. 58.

Отже, підгалузь податкового права являє собою комплекс юридичних норм, що забезпечують цілісне регулювання різновиду відносин, пов'язаних з надходженням у бюджети податків та зборів. Податкове право являє собою відносно самостійний сектор фінансового права і займає автономне положення стосовно інших інститутів цієї галузі. Його відносна відмежованість полягає в регулюванні певного, досить специфічного виду суспільних відносин. Його замкнутість є менш вираженою, ніж у галузях, оскільки тільки у взаємодії з іншими інститутами здійснюється загальне регулювання відносин, що становлять предмет фінансового права. Тому тільки у взаємодії з іншими інститутами податкове право забезпечує загальне галузеве регулювання.

## ■ § 2. Предмет і метод податкового права

Предметом податкового права є суспільні відносини, які мають багатоаспектний і складний характер. Крім того, це досить специфічна сфера соціальних зв'язків, що існують у суспільстві. Вона зумовлена економічним і публічно-правовим змістом податків як основних джерел створення державних фінансів через вилучення у вигляді обов'язкових платежів частини суспільного продукту, що, власне, і є предметом правового регулювання.

Предметом податкового права є група однорідних суспільних відносин, які визначають надходження коштів від платників у бюджети у формі податків та зборів. Предмет регулювання охоплює сукупність певних, специфічних відносин, що дає змогу виділити їх із загальної маси фінансових відносин. Їх особливістю є рух грошей у власність держави та територіальних громад знизу вгору (від платника в бюджет) у формі податків та зборів. Відносини щодо розподілу цих коштів, виділення їх на задоволення державних потреб (тобто рух зверху вниз) не є предметом податкового права, хоча й регулюються фінансовим правом.

У податкових правовідносинах найбільш чітко порівняно з усіма іншими фінансовими правовідносинами простежуються державно-владна та майнова сторони. Відносини з приводу зборів та податків



є владно-майновими. З одного боку, держава наділяє компетентні органи владними повноваженнями і контролює надходження коштів у бюджет, а з другого – податкові надходження є одним з основних каналів формування власності держави, хоча спочатку й у специфічній грошовій формі. Рівень вияву владного характеру дає змогу визначити й специфіку правовідносин у сфері оподаткування. Головною особливістю методу регулювання цієї групи відносин, як і фінансово-правових у цілому, є відсутність права оперативної самостійності суб'єктів. Права і обов'язки суб'єктів відносин регламентуються однозначно, без будь-яких варіантів і переважно імперативними нормами.

За методом правового регулювання податкове право мало чим відрізняється від традиційного фінансового права, в основі якого лежить метод владних приписів. Однак він характеризується своєрідним механізмом регулювання, особливим переплетенням норм, юридичним режимом. Метод податкового права є фінансово-правовим і передбачає використання імперативних норм, причому тут ідеться про безумовний характер імперативності. Наприклад, призначення санкцій за податкові правопорушення виключає альтернативу – вони визначаються однозначно і безумовно. У нормах податкового права закріплюються обов'язки щодо передавання коштів платників до бюджету.

### **§ 3. Податкові правовідносини та податково-правові норми**

Податкові правовідносини як різновид фінансових є особливим видом суспільних відносин – фінансових відносин, урегульованих фінансово-правовою нормою. Державний припис, що міститься в юридичній нормі, визначає умови дії правовідносин, права і обов'язки суб'єктів, заходи, що гарантують виконання вимог правової норми.

Природа фінансових правовідносин визначається тим, що вони виступають як владно-майнові відносини, у яких відносини влади не можна відокремити від майнових, де вони діють у сукупності. Владно-майновий характер податкових правовідносин визначає юридичне становище суб'єктів у конкретних податкових правовідносинах. При цьому фіскальний орган, виступаючи від імені держави, наділений

у зв'язку із цим певними повноваженнями. Інший суб'єкт виконує в основному юридичний обов'язок за встановленими для нього правилами поведінки (сплата податку, надання звітності). В усіх видах податково-правових відносин їх владно-майновий характер виступає чітко, а деталізується в них лише ступінь владного характеру<sup>1</sup>.

Податкові правовідносини є різновидом правовідносин, тому їм притаманні всі ознаки останніх. По-перше, вони виникають на підставі фінансово-правових норм як форми їх реалізації. По-друге, мають владний характер, який за своїм змістом виражає інтереси держави.

При цьому податкові правовідносини мають свої специфічні характеристики, зумовлені предметом і методом правового регулювання, – вони виникають і розвиваються у сфері податкової діяльності держави, є формою реалізації публічних інтересів і розглядаються як публічно-правові відносини.

За своїм змістом податково-правові відносини є економічними. Ю. А. Ровинський підкреслював, що головною особливістю фінансових правовідносин є те, що вони виступають юридичною формою вираження і закріплення фінансових відносин, які, у свою чергу, є формою певних економічних відносин<sup>2</sup>. Фінансові відносини, які становлять зміст фінансової діяльності держави, виступають як різновид економічних відносин, саме тих, що мають вартісну форму.

Однією з характерних рис податкових правовідносин є їх грошовий характер. Об'єктом правового регулювання виступають гроші у вигляді податкових надходжень з позиції саме публічно-правового регулювання. Так, С. Д. Ципкін підкреслював, що кінцевою метою фінансових відносин завжди є рух грошових коштів, які виникають з приводу коштів<sup>3</sup>.

Податкові правовідносини є публічними, тобто такими, що пов'язані і впливають із влади. Вони виступають формою реалізації імперативної фінансово-правової норми і реалізуються за принципом: команда (яка видається державою) і виконання (яке здійснюють підлеглі суб'єкти фінансового права). Саме тому однією зі сторін фінан-

---

<sup>1</sup> Див.: Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права. М.: Гос. изд-во юрид. лит., 1960. С. 137–138.

<sup>2</sup> Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права. С. 134.

<sup>3</sup> Див.: Советское финансовое право. М., 1982. С. 48.

сових правовідносин є суб'єкт, який має право видавати владні приписи (держава або уповноважений нею орган). Відмінність податкових правовідносин від інших майнових правовідносин, наприклад цивільних, полягає насамперед у нерівності становища їх учасників. Відносини сторін тут засновані на підпорядкованості однієї сторони (платника податків) іншій (державі в особі її органів або органів місцевого самоврядування).

Таким чином, податкові правовідносини являють собою відносини, що виникають відповідно до податкових норм (регулюють установлення, зміну та скасування податкових платежів) та юридичних фактів, учасники яких наділені суб'єктивними правами і мають юридичні обов'язки, пов'язані зі сплатою податків та зборів у бюджеті.

Характеризуючи податкові правовідносини, неможливо уникнути аналізу їх особливостей, своєрідності, що дозволяє говорити про них як про самостійний видовий, інституціональний вияв фінансових правовідносин. Особливості податкових правовідносин при розгляді передбачають певну ієрархічність, що має витоки з того, що об'єктом аналізу в цьому випадку є інституціональні відносини фінансово-правової галузі. У цьому разі необхідно враховувати два рівні специфічних особливостей, що виявляються в податкових правовідносинах. Насамперед це специфічні характеристики фінансово-правових відносин, які дають змогу говорити про виділення сукупності однорідних відносин, що є предметом фінансово-правового регулювання.

Першою і однією з найважливіших особливостей фінансових правовідносин є їх опосередкованість рухом публічних грошових фондів. Звичайно, це повною мірою можна віднести й до податкових правовідносин. Однак тут же криється й інституціональна особливість податкових правовідносин. Дійсно, будучи різновидом фінансових правовідносин, вони пов'язані з рухом публічних грошових фондів, що охоплюють мобілізацію, розподіл і використання коштів держави та територіальних громад, але досить опосередковано. Безпосередня особливість податкових правовідносин визначається їхньою спрямованістю на регулювання тільки першої стадії цього кругообігу публічних грошових фондів – мобілізації, формування дохідних частин бюджетів. Саме тому податкові правовідносини, регулюючи надхо-

дження доходів, їх мобілізацію, не торкаються розподілу і використання в такий спосіб сформованих грошових фондів.

Другою особливістю податкових правовідносин є їх особливе місце в системі правовідносин. Навряд чи, звичайно, їх можна характеризувати як якісь системоутворюючі, але забувати про те, що вони регулюють формування коштів, без яких неможливе існування держави, фінансування її завдань та функцій, а також, мабуть, і суспільства в цілому, в жодному разі не слід. Податково-правові відносини забезпечують фінансові основи цілісності, збалансованості розвитку суспільства. Подібна особливість дає змогу, на наш погляд, не тільки обґрунтувати інституціональну особливість і однорідність цих відносин, а й виділити перспективи, основи інтенсивності розвитку податкового права.

Третьою особливістю податкових правовідносин є їх виключно грошовий характер. Податок – це певна грошова сума, внесена в бюджет, частина доходу платника податків або грошовий еквівалент вартості його майна тощо. Звичайно, у цій ситуації необхідно мати на увазі й моменти, коли у сферу податково-правового регулювання потрапляє майно, сплачуються податки в натуральній формі. Принципово ж податкові правовідносини, регулюючи сплату податку і все, що із цим пов'язане, виходять із того, що в дохідні частини бюджетів повинні вноситися гроші, а не зерно, цукор або нафта. І другий момент, який може здатися таким, що суперечить грошовій природі податкових правовідносин, – регулювання становища і руху майнових об'єктів. Дійсно, можна виділити в податково-правовому регулюванні інститут податкової застави та ін., але вони застосовуються як інструменти, підпорядковані, похідні від виконання грошових обов'язків, і в остаточному результаті передбачають переклад у грошові еквіваленти й сплату податку.

Четвертою особливістю податкових правовідносин є специфічний стан держави, коли вона виступає і організатором цих відносин, і власником податкових надходжень, про що вже згадувалося. Окремою стороною податкових правовідносин виступає держава в цілому. Її фінансова діяльність – це одна з форм вияву державного суверенітету і здійснення належних їй владних функцій. Саме держава в інтересах усього суспільства акумулює і розподіляє кошти, розпоряджається їх

централізованим фондом, регулює грошові відносини підприємств, організацій і населення.

П'ятою особливістю податкових правовідносин є те, що вони виникають, змінюються та припиняються безпосередньо на підставі закону. При цьому важливо враховувати приписи закону як передумови динаміки податкових правовідносин, так і закріплення та деталізації виконання податкового обов'язку законодавством. Більш докладно на цьому слід зупинитися далі, тут же просто хотілося б позначити складність і внутрішню погодженість подібної конструкції, коли йдеться про її деталізацію.

Кращому розумінню змісту й особливостей податкових правовідносин допомагає їх класифікація за різними підставами.

Зміст загальнорегулятивних відносин визначається нормами, які встановлюють принципи податків і повноваження окремих суб'єктів податкових правовідносин. Загальні і конкретно-регулятивні правовідносини становлять основну масу правовідносин у суспільстві та регулюють суспільні відносини шляхом установаження суб'єктивних юридичних прав і обов'язків. Розвиток регулюючих відносин, своєчасна їх поява, безперешкодне і належне здійснення є свідченням повного та реального використання права.

Конкретні правовідносини виступають як форма реалізації загальнорегулятивних податкових правовідносин. У цій ситуації загальні права і обов'язки проектується на діяльність конкретних суб'єктів. Якщо загальнорегулятивні податкові правовідносини виділяють із системи правовідносин ті, які пов'язані зі сплатою податків, то конкретні правовідносини це уточнюють за різними напрямками (за видами податків, за платниками). Конкретно-регулятивні відносини закріплюють конкретну поведінку суб'єктів, зміст їх прав і обов'язків.

Комплексні податкові правовідносини перебувають на своєрідному стику конкретних і загальнорегулятивних податкових правовідносин. Вони досить вузько персоніфіковані, передбачаючи конкретного платника (що відрізняє їх від загальних), але однією з їх ознак є складний зміст, що відрізняє їх від простих.

Охоронні податкові правовідносини виникають за умови порушення прав і невиконання обов'язків, коли учасники правовідносин мають потребу в правових способах захисту з боку держави. Однією зі сторін